

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE MADDİ DURAN
VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TMS-16 MADDİ
DURAN VARLIKLAR STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Zeynep Ufku YARGIÇOĞLU**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Hüseyin Kâmil BÜYÜKMİRZA**

Ankara-2010

ONAY

Zeynep Ufku YARGIÇOĞLU tarafından hazırlanan “Devlet Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Karşılaştırılması” başlıklı bu çalışma 17/06/2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Hüseyin Kâmil BÜYÜKMİRZA
(Tez Danışmanı)

Prof. Dr. Hasan KAVAL

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN

ÖNSÖZ

Devlet muhasebesi; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun getirdiği hesap verilebilirlik, sorumluluk, mali saydamlık ve performans kavramları sonucunda daha da önem kazanmış; sağlıklı ve güvenilir raporların üretilmesi, istatistikî bilgiler ile değerlendirmelerin yapılabilmesi ve devletin mali durumunun gösterilmesi açısından ön plana çıkmıştır.

Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince devlet muhasebe sistemi değiştirilerek aşamalı bir şekilde 2006 yılından itibaren tüm kamu idarelerinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına göre oluşturulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sistemi kurulmaya çalışılmıştır.

Muhasebe sistemi, standartlara uygun olduğu sürece bütçe sonuçlarını ölçme yeterliliğine sahip olmakta ve böylece sağlıklı mali tablolar oluşturulabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı; devlet muhasebesinde maddi duran varlıkların muhasebeleştirme esaslarının anlatılarak TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile uyumunun irdelenmesidir.

Çalışmam sırasında yardımını esirgemeyen hocam Prof. Dr. Hüseyin Kâmil BÜYÜKMİRZA'ya teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR.....	vi
TABLolar.....	viii
ŞEKİLLER.....	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİ

1.DEVLET MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	3
1.1. Devlet Muhasebesinin Tanımı.....	3
1.2. Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması.....	5
1.2.1.Muhasebe Sistemleri Açısından Sınıflandırılması.....	5
1.2.2.Kayıtlarda Kullanılan Yöntemler Açısından Sınıflandırılması.....	8
1.2.3.Amaç Yönünden Sınıflandırılması.....	14
1.3. Devlet Muhasebesinin Türkiye'deki Gelişimi.....	18
2.TÜRKİYE'DE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMASINA YÖN VEREN DÜZENLEMELER.....	30
2.1. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği.....	42
2.2. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği.....	49
2.3. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği.....	50
3.DEVLET MUHASEBESİNE YÖN VEREN ULUSLARARASI DÜZENLEMELER.....	51
3.1. Ulusal Hesaplar Sistemi.....	54
3.2. Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi.....	55
3.3. Devlet Mali İstatistikleri.....	58
3.4. Kamu Sektörü Komitesi.....	59

İKİNCİ BÖLÜM
DEVLET MUHASEBESİNDE VE MUHASEBE STANDARTLARINDA
MADDİ DURAN VARLIKLAR

1.DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE MADDİ DURAN VARLIKLAR	64
1.1. Maddi Duran Varlık Hesaplarının Nitelikleri.....	67
1.2. Maddi Duran Varlıkların Hesaplara Alınması	71
1.3. Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamalar	77
1.4. Yapılmakta Olan Yatırımlara İlişkin İşlemler.....	78
1.5. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme İşlemleri	79
1.6. Maddi Duran Varlıkların Amortisman İşlemleri	81
1.7. Maddi Duran Varlıkların Net Değeri ve Satılması.....	86
2.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN	
VARLIKLAR	86
2.1. Standardın Amacı	89
2.2. Standardın Kapsamı	89
2.3. Tanımlar.....	90
2.4. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi.....	91
2.5. Maliyet Unsurları	92
2.5.1. Maliyetin Ölçümü	95
2.5.2. Aktifleştirme Sonraki Maliyetler.....	97
2.6. Maddi Duran Varlıklarda Aktifleştirme Sonrası Değerleme	98
2.6.1. Maliyet Modeli.....	99
2.6.2. Yeniden Değerleme Modeli	99
2.7. Amortisman	102
2.7.1. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	104
2.7.2. Amortisman Yöntemi	106
2.8. Değer Düşüklüğü	107
2.9. Bilanço Dışı Bırakma	109
2.10. Açıklamalar	111

3.TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI	114
4.ULUSLARARASI DEVLET MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR	116

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNDE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1...DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE MADDİ DURAN VARLIK HESAPLARI VE HESAPLARIN İŞLEYİŞİ	121
1.1. Maddi Duran Varlık Hesapları	121
1.2. Maddi Duran Varlık Hesaplarının İşleyişleri	122
1.2.1. Maddi Duran Varlıkların Satın Alınması	125
1.2.2. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcama Yapılması	126
1.2.3. Maddi Duran Varlıkların Envantere Dâhil Edilmesi	127
1.2.4. Alacak Karşılığında Maddi Duran Varlık Alınması	128
1.2.5. Maddi Duran Varlıkların Bağış Olarak Alınması	128
1.2.6. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi	130
1.2.7. Yapılmakta Olan Yatırımlar	131
1.2.7.1. Yükleniciye Yatırım Avansı Verilmesi	131
1.2.7.2. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bir Yatırıma Başlanması	132
1.2.7.3. Yapılmakta Olan Yatırımların Tamamlanması	133
1.2.8. Maddi Duran Varlıkların Satılması	135
1.2.9. Maddi Duran Varlıkların Bağış Olarak Verilmesi	138
1.3. Maddi Duran Varlık Hesaplarına İlişkin Özellikli İşlemler	139
1.3.1. Maddi Duran Varlıklarda Kurumlararası Devir İşlemleri	139
1.3.2. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	141
1.3.3. Maddi Duran Varlıkların Hurdaya Ayrılması	142

1.3.4. Maddi Duran Varlıklarda Sayım Noksanı veya Sayım Fazlası.....	144
1.3.5. Süreli Yayınların Ciltlenmesi.....	145

2.MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEVLET MUHASEBESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	146
2.1. Amaç Farklılığı	146
2.2. Kapsam Farklılığı	147
2.3. Yaptırım Uygulama	147
2.4. Gerçeğe Uygun Değer	149
2.5. Yararlı Ömür ve Amortisman Uygulaması.....	151
2.6. Aktifleştirme	152
2.7. Değer Düşüklüğü	153
3.ÖRNEK UYGULAMALAR.....	156
ÖRNEK 1:	156
ÖRNEK 2:	157
ÖRNEK 3:	159
SONUÇ.....	163
KAYNAKÇA	167
EKLER	173
Ek-1: 5018 Sayılı Kanun'a Eklî (I), (II), (III) ve (IV) Sayılı Cetveller	174
Ek-2: IPSAS-17 Property, Plant and Equipment Standardının Çevirisi	184
EK-3 :Devlet Muhasebesi Standartları Zaman Çizelgesi.....	216
EK-4 : Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları Listesi	217
EK-5 : Muhasebeleştirme Belgeleri ve Taşınır İşlem Fişi	226
ÖZET	229
ABSTRACT.....	231

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABS	: Analitik Bütçe Sınıflandırması
a.g.b.	: Adı geçen bildiri
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
Bakanlık	: Maliye Bakanlığı
DMSK	: Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
ESA	: Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi
GFS	: Devlet Mali İstatistikleri
GFSM	: Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı
GYMY	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFAC-PSC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'ndaki Kamu Sektörü Komitesi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IPSAS	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
IPSASB	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
md.	: Madde
MYMY	: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
MİBMY	: Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖEB	: Ödeme Emri Belgesi
SNA	: Ulusal Hesaplar Sistemi
TİF	: Taşınır İşlem Fişi
TL	: Türk Lirası

TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
v.d.	: Ve diğeri

TABLOLAR

<u>Tablo No</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1	: Mali Muhasebe ve Yönetim Muhasebesinin Farkları.....	17
Tablo 2	: Yeni Devlet Muhasebe Sistemi Öncesi Kayıt Esasları.....	31
Tablo 3	: Genel Yönetim Kapsamı.....	43
Tablo 4	: Ulusal Ekonomi ve Dış Âlem Sektörü.....	57
Tablo 5	: Uluslararası Kamu Sektörü Standartları.....	61
Tablo 6	: Detaylı Hesap Planında Arazi ve Arsalar Hesabının..... görünümü	67
Tablo 7	: Detaylı Hesap Planında Yer altı ve Yerüstü Düzenleri..... Hesabının görünümü	67
Tablo 8	: Detaylı Hesap Planında Binalar Hesabının Görünümü.....	68
Tablo 9	: Detaylı Hesap Planında Tesis, Makine ve Cihazlar..... Hesabının Görünümü	68
Tablo 10	: Detaylı Hesap Planında Taşıtlar Hesabının Görünümü.....	69
Tablo 11	: Detaylı Hesap Planında Demirbaşlar Hesabının..... Görünümü	69
Tablo 12	: Detaylı Hesap Planında Diğer Maddi Duran Varlıklar..... Hesabının Görünümü	70
Tablo 13	: Detaylı Hesap Planında Birikmiş Amortismanlar..... Hesabının Görünümü	70
Tablo 14	: Detaylı Hesap Planında Yapılmakta Olan Yatırımlar..... Hesabının Görünümü	71
Tablo 15	: Detaylı Hesap Planında Yatırım Avansları Hesabının..... Görünümü	71
Tablo 16	: Aktifleştirme.....	85
Tablo 17	: TMS-16 ile Devlet Muhasebesinin Karşılaştırılması.....	165

ŞEKİLLER

<u>Şekil No</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1	: Devlet Muhasebesi Sistemi.....	14
Şekil 2	: Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesap Planının Yapısı	34
Şekil 3	: Harcama Süreci.....	124

GİRİŞ

Genel olarak varlıklar geçmişte meydana gelen işlemler sonucunda ortaya çıkan, işletmenin kullanımına hazır ve kontrolünde bulunan, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerler olarak tanımlanmaktadır. Maddi duran varlıklar ise; işletmede bir etkinlik döneminden daha uzun sürelerde işletme çalışmalarının gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere edinilen maddi değerlerdir. Maddi yapıları, gereği olarak işletmenin mal ve hizmet üretim kapasitesi hakkında genel bir fikir vermektedirler.¹

Maddi duran varlıklar işletmelerin toplam varlıkları içinde önemli yer tutarlar. Bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahiptirler. Maddi duran varlıklar standardının amacı, işletmelerin toplam varlıkları içerisinde genellikle önemli bir yer tutan ve bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahip olan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi yöntemlerini belirlemektir.

Devlet muhasebesinde yönetmelik, yönerge vb. şekillerde oluşturulan muhasebe düzenlemelerinde ayrıntılı olarak hesapların işleyişinin belirtilmesi ve bu düzenlemelere tabi idarelerin buna uyma zorunluluğunun olması Türkiye’de devlet muhasebesini ticari muhasebeden ayıran en büyük farklardan birisidir.

Devlet muhasebesi devletin mali nitelikteki ve para ile ifade edilen işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Devletin varlıklarının ve kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemiyle mümkündür. Bu amaçla ülkemizde devlet muhasebe sistemini geliştirmeye yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Bu çalışmalarda devletin varlıkları içerisinde yer alan maddi duran varlıkların kayıt altına alınması ve izlenmesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve

¹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 15. Baskı, Ankara, 2009, s.426.

standartlarına uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede Genel Bütçeli İdareleri, Özel Bütçeli İdareleri ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumları kapsayan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde maddi duran varlık işlemleri, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen standartlara uygun olarak düzenlenmiştir. Gerek Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği gerekse bu Yönetmeliği esas alarak çıkarılan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, maddi duran varlıklar ile bu varlıklarla ilgili işlemlere ilişkin çeşitli düzenlemelere yer vermiştir.

Bu düzenlemelerde maddi duran varlıklara ilişkin hükümler yer almakta olup bu çalışmanın amacı faaliyetlerin yerine getirilebilmesi amacıyla edinilen maddi duran varlık kalemlerinin devlet muhasebesinde muhasebeleştirme esaslarının anlatılarak uygulamaların TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile uyumluluğunu belirlemektir.

Bu amaç doğrultusunda çalışmamızın ilk bölümünde; devlet muhasebesi hakkında genel bilgiler verilerek Türkiye'de tahakkuk esaslı devlet muhasebesine yön veren düzenlemeler anlatılmış ve devlet muhasebesine yön veren uluslararası düzenlemeler hakkında genel bilgiler verilmiş, ikinci bölümünde devlet muhasebe sisteminde maddi duran varlıklar ulusal düzenlemeler ve Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde anlatılarak devlet muhasebesi üzerine oluşturulan ulusal ve uluslararası standartlara değinilmiştir. Üçüncü bölümünde ise devlet muhasebesinde maddi duran varlık hesaplarının muhasebeleştirilmesi anlatılarak TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardı açısından değerlendirmelerde bulunulmuş karşılaştırmayı sağlamak üzere uygulamalı örneklere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİ

Günümüzün hızla gelişen ve küreselleşen dünyasında, devletlerin ülke ekonomilerindeki payı her geçen gün biraz daha azalsa da birçok ülkede yine en büyük ekonomik birim devlettir. Devlet kavramı en basit şekilde, insanların toplumsal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan bir örgüt olarak tanımlanabilmektedir.² Devlet toplumsal ihtiyaçları karşılayabilmek için gelir elde etmekte ve bu gelirleri öncelikleri dikkate alarak harcamaktadır. Bu noktada devlet muhasebesinin önemi ortaya çıkmaktadır. Devlet muhasebesi, devletin gelir ve giderleri ile diğer mali nitelikteki işlemlerini kayıt altına alarak, gelir ve giderlerin bütçe yoluyla denetimine imkân sağlamaktadır.

Bu bölümde devlet muhasebesi hakkında genel bilgiler verilerek devlet muhasebesine yön veren düzenlemelere değinilecek ve devlet muhasebesine yön veren uluslararası düzenlemeler anlatılmaya çalışılacaktır.

1. DEVLET MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. Devlet Muhasebesinin Tanımı

Devlet muhasebesi; devletin parasal işlemlerini kaydeden, bunların bütçe hedefleri ile kontrolünü sağlayan, belirli tarihler itibariyle mali durumu ve belirli dönemler itibariyle sonuçları rapor eden bir sistemdir.³

² Adil Giray, **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1998, s.135.

³ Serap Yanık, "Türkiye'deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi", **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, III. Oturum, 3. Bildiri, s.201.

Bu tanımdan yola çıkılarak devlet muhasebesinin amaçları;

- Devletin varlık ve kaynaklarının izlenmesi,
- Yıllık faaliyet sonuçlarının bütçe hedefleri ile kontrolüne imkân verecek bir biçimde ve mevzuat hükümlerine uygun olarak belirlenmesi,
- Dönem sonları itibarıyla mali durumun, belirli dönemler itibarıyla da faaliyet sonuçlarının ilgililere ihtiyaçlarına uygun şekilde raporlanması

olarak sıralanabilmektedir.

Gerek tanım, gerekse sayılan amaçlar incelendiğinde, devlet muhasebesinin hükümetlerin mali politikalarına ilişkin işlemlerin kayıtlarını tutma ve bunları raporlama görevini yerine getirdiği görülmektedir. Bu yönüyle devlet muhasebesi, mali hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayan temel unsurdur.⁴ Mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve hükümetin mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması anlamına gelen mali saydamlığa dayalı gelişmiş bir devlet muhasebesi sistemi, hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en güvenilir bilgi kaynağıdır. Böylelikle, devlet muhasebesi ilgili kişi ve kuruluşların karar alma ve bu kararları uygulama süreçlerinde ihtiyaç duyacakları bilgileri zamanında ve güvenilir bir şekilde ortaya koymaktadır.

Devlet muhasebesinin kamunun ihtiyaç duyduğu mali verileri zamanında ve doğru bir biçimde sunabilmesi kamu mali yönetiminin başarısı açısından da oldukça önemlidir. Kamu mali yönetiminin, bir başka ifadeyle, hükümetlerin mali politikalarının ülke ekonomisini önemli ölçüde etkilediği düşünüldüğünde, devlet muhasebesinin önemi daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

⁴ Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı 17, Temmuz – Eylül 2002, s.87.

Kamuoyunun ihtiyaç duyduğu verilerin dönemler itibarıyla farklılıklar göstermesi, devlet muhasebesinde farklı uygulamaları da beraberinde getirmiştir. Bu nedenle farklı sistemler ve uygulamalar ortaya çıkmıştır.

1.2. Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması

1.2.1. Muhasebe Sistemleri Açısından Sınıflandırılması

Türkiye'deki uygulamaya bakmak gerekirse muhasebe sistemi; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesine göre; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür şeklinde tanımlanmıştır.

Geçmişte devlet muhasebesi uygulamaları, bütçenin hazırlanması ve uygulanması işlemleri üzerinde yoğunlaştığından, bütçe yılı içinde tahsil edilen gelirler ile yapılan giderlerin kaydı ve raporlanması yeterli görülmüştür. Zaman içinde hükümetlerin mali politikalarının ekonomi üzerindeki etkileri artmış; bunun sonucunda hükümetlerce alınan ekonomik kararlar ulusal ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Bu gelişmeler, dikkatleri hükümetlerin aldıkları mali kararların ve yaptıkları mali işlemlerin kaydı ve raporlanmasına yani, devlet muhasebesi ve mali raporlamaya çekmiştir. Bunlarla birlikte devlet muhasebesi ve mali raporlamada bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlanmıştır.

Devlet muhasebesinde bu yönde ortaya çıkan gelişmelerin temelinde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlerin mali istatistiklerini tekdüze hale getirme çabaları yatmaktadır. Ancak, ülkelerin farklı muhasebe

sistemlerini farklı standartları kullanarak ürettikleri mali raporları karşılaştırmak ve konsolide etmek oldukça zordur. Muhasebe sistemleri arasındaki farklılıklara ülke ekonomisindeki alt sektörlerde de rastlanabilmektedir. Dolayısıyla, ülke ekonomisinin istatistiksel verilerinin hazırlanması sırasında da aynı zorluklar yaşanmaktadır. Bu nedenle başta IMF olmak üzere diğer uluslararası mali ve siyasi kuruluşlar bu zorlukları ortadan kaldırabilmek için dünya ülkelerinde benzer muhasebe sistemlerinin oluşturulması yönünde önemli çabalar harcamaktadır.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde devlet muhasebesi sistemleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir. Bunlar;

- Kameral muhasebe sistemi,
- Schneider muhasebe sistemi,
- Constante muhasebe sistemi,
- Logismografi muhasebe sistemi.

Bu sistemlerden Kameral muhasebe sistemi ile Schneider muhasebe sistemi klasik görüş çerçevesinde, Constante muhasebe sistemi ile Logismografi muhasebe sistemi ise çağdaş görüş çerçevesinde şekillenmiştir.⁵

Kameral muhasebe sistemi, ilk defa 1768 yılında Avusturya'da uygulanmıştır. Kameral muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bir sistemdir. Bu sistemde sadece nakit akımlarını izlemek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışındadır.⁶ Kameral muhasebe sistemi Orta Avrupa için bir emsal teşkil etmiştir. Kameral muhasebe sistemi tarihi gelişimi bakımından “Basit kameral muhasebe sistemi” ve “Yeni kameral

⁵ Erkan Karaaslan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Eylül 2004, Sayı 54, s.38.

⁶ Karaaslan, a.g.m., s.38.

muhasabe sistemi” olarak iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Yeni kameral muhasabe sistemi ile getirilen en önemli yenilik tahakkuk esasının sisteme dâhil edilmesidir.⁷

Schneider muhasabe sistemi, muhasabe sistemlerinde kameral muhasabe sisteminden sonra gelmektedir. Bu sistemde, nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanında mahsup işlemlerine ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına da yer verilmektedir. Sistem, kar-zarar hesaplarının da çıkarılması suretiyle bilanço düzenlenmesine olanak vermektedir.⁸ Schneider muhasabe sisteminde kayıtlar çift yanlı kayıt sistemine göre tutulmaktadır. Kameral sistemde tutulan kasa defteri bu sistemde yer almamaktadır. İlk defa bu sistemde kullanılan günlük defter, günlük gelir ve gider defterinden oluşmaktadır. Gelir ve gider defteri, bütçenin gerektirdiği denetimi sağlamak amacını yerine getirmek üzere tutulmaktadır.⁹

Constante muhasabe sistemi, F. Hugli tarafından kurulmuş ve Berne Kantonunda uygulanmıştır. Bu sistemde bütçe hesaplarının yanında malvarlığı hesaplarına da yer verilmektedir. Bütün işlemler çift taraflı kayıt yöntemine göre kayıt edilmektedir ve sistem mali yılın sonunda kar-zarar durumlarını da gösterme kabiliyetine sahiptir.¹⁰

Son olarak Logismografi muhasabe sisteminde ise Constante muhasabe sisteminde olduğu gibi bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları bir arada görülmektedir. Bu sistemde devlet malvarlığının bir sahibi, bir de malvarlığının idarecisi olduğu anlayışından hareketle, mal sahibi (devlet) hesabı ile görevli (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki hesap tutulur. Logismografi sistemi, bütçe ve malvarlığı hesaplarını her an

⁷ M.Hikmet Coşan, **Devlet Muhasebesi**, Yeni Uğur Matbaası, Ankara, 1980, s.4.

⁸ Karaaslan, a.g.m., s.39.

⁹ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Osmanlı İmparatorluğuna Kadar**, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No:1, Avcıol Basım Yayın,Cilt I , İstanbul, 1995, s.34.

¹⁰ Karaaslan, a.g.m., s.40.

gösterebilmesi yanında, devlet işlemlerinin maliyetini de göz önünde bulundurulmasını sağlayan bir teknik olması sebebiyle devlet muhasebe sistemleri arasında önemli bir yer tutmaktadır.¹¹ Bu sistem muhasebe sistemleri içinde, işlemleri hem tarih hem de konu itibarıyla aynı anda kaydeden Amerikan muhasebe sistemine benzemektedir.

1.2.2. Kayıtlarda Kullanılan Yöntemler Açısından Sınıflandırılması

Devlet muhasebesini kayıtlarda kullanılan yöntemler açısından da sınıflandırmak mümkündür. Devlet muhasebesi sistemleri aslında iki temel sistem olan nakit ve tahakkuk esasına dayanmaktadır. Muhasebe uygulamaları uzun yıllar boyunca nakit esasını temel almıştır. Bu nedenle, nakit esasına dayalı muhasebe sistemi modern anlamda devlet muhasebesinin hareket noktasıdır. Devlet muhasebesi sisteminin diğer ucunda ise tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması yer almaktadır. Bu iki ucun arasında ise bu iki sistemin varyasyonları olarak kabul edilen kısmen değiştirilmiş (uyarlanmış) nakit esası ile kısmen değiştirilmiş (uyarlanmış) tahakkuk esası sistemi yer almaktadır.

Devlet muhasebesini kayıtlarda kullanılan yöntemler açısından sınıflandırdığımızda;

- Nakit esası,
- Uyarlanmış nakit esası,
- Uyarlanmış tahakkuk esası,
- Tahakkuk esası,

şeklinde sıralamak mümkündür.

¹¹ Karaaslan, a.g.m., s.40.

Nakit esaslı devlet muhasebesi nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeden bir muhasebe sistemidir.¹² Nakit esaslı muhasebede mali işlemler nakde dönüştüğü zaman bir başka ifadeyle, nakit alındığında veya ödendiğinde kayıt altına alınmaktadır. Sistemin üzerinde önemle durduğu nokta işlemlerin ne zaman nakde dönüştüğüdür. Bu nedenle, nakit esaslı muhasebe açısından sağlanan fayda ve hizmetin ortaya çıktığı zaman önem taşımaz. Buna göre, gider hangi dönemde ödenirse, o dönemin gideri, gelir hangi dönemde tahsil edilirse o dönemin gelirdir.¹³ Böyle bir muhasebe sistemi ancak bütçe gelir-gider tahminleri, nakit giriş - çıkışları ile açılış - kapanış nakit varlıklarını raporlayabilmektedir.

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin, devlet muhasebesi açısından önemli bazı konuları kayıt altına alması ve raporlaması mümkün değildir. Bu konuları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Devletin sahip olduğu varlıklar (özellikle maddi duran varlıklar),
- Tahakkuk etmiş gelir ve giderler,
- Aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalar,
- Devlet borçları ile diğer yükümlülükler,
- Taahhüt ve garantiler,
- Varlık ve yükümlülüklerde ortaya çıkan fiyat ve miktar değişimleri.¹⁴

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basitliği nedeniyle anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Ancak, sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan mali saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına tam anlamıyla hizmet edemez. Bu nedenle, nakit esaslı devlet muhasebesinin en azından, bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsayacak şekilde bunlarla desteklenmesi

¹² Kerimoğlu, a.g.m., s.88.

¹³ Serap Yanık, "Devlet Muhasebesi Sisteminde Tam Tahakkuk Sisteminin Önemi ve Avustralya Uygulaması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, II, 4 (Aralık 2000), s.100.

¹⁴ Baki Kerimoğlu, v.d., **Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi**, Ankara, 2007, s.12.

gerekir. Ayrıca nakit esaslı devlet muhasebesi, emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile güçlendirilebilir.¹⁵

Kısmen değiştirilmiş nakit esaslı sistemi, nakit esasına dayalı sistemin tüm özelliklerini taşımaktadır. Bir başka ifadeyle, mali işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemler dikkate alınmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilmekte, devletin varlıkları özellikle de maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ile borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışında kalmaktadır.

Sistemi nakit esasından ayıran en önemli özellik, devlet hesaplarının mali yılın son günü akşamı itibariyle kapatılmamasıdır. Sistemde hesaplar belli bir süre (genellikle bir ay veya altmış gün) daha önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık bırakılmaktadır. Bu süre uzatımı, dönemler arasındaki kaymaların büyük ölçüde izleyen dönemin ilk aylarında gerçekleşeceği varsayımına dayanmaktadır.¹⁶

Kısmen değiştirilmiş (uyarlanmış) nakit esaslı sisteminde gerek dönem, gerekse ek süre içerisinde yapılan harcamalar ve elde edilen gelirler ait oldukları yılın muhasebe kayıtlarına yansıtıldığından, raporlanmaları da ilgili dönemde gerçekleşecektir. Bu da uyarlanmış nakit esasının tek faydasıdır. Bunun dışında nakit esasının tüm özelliklerini taşımakta; yani muhasebe kayıtları nakit giriş ve çıkışlarıyla sınırlı olduğundan devlet yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından sağlam bir temel oluşturmamaktadır.

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde ise; mali işlemler, nakit akımlarının gerçekleşme zamanına bakılmaksızın, bir ekonomik

¹⁵ Kerimoğlu, v.d., a.g.e., s.12.

¹⁶ Yanık, a.g m., s.100.

değer ortaya çıktığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir.¹⁷ Kısmen değiştirilmiş (uyarlanmış) tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sistemi bu yönüyle, tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin özelliklerini taşır. Ancak, bu iki sistem arasında da bazı farklılıklar mevcuttur.

Sistem kapsam açısından tam tahakkuk esasına göre daha dardır. Ancak sistem, maddi duran varlıkları ve bunlara ilişkin amortisman, yeniden değerlendirme gibi işlemleri muhasebe kapsamına dâhil etmemekte, bunun doğal sonucu olarak da raporlayamamaktadır. Bu yönüyle sistem tam tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolay bir sistemdir. Diğer taraftan, sistem nakit esası ile karşılaştırıldığında ise sistemin nakit esasının eksiklerini ortadan kaldırdığı ve daha kapsamlı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Çünkü bu sistem; mali işlemleri nakit akımlarına bağlı kalmaksızın ortaya çıktığında kaydetmekle kalmaz, bunun yanında, tahakkuk etmiş alacak ve borçları, ileriki dönemlerde yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri de kaydederek raporlar. Böylelikle, etkinlik ve performans denetimine imkân tanır.

Son olarak; tam tahakkuk esasına dayalı muhasebende ise temel amaç belirli bir dönem içerisinde meydana gelen giderler ile aynı dönem içerisinde elde edilen gelirlerin karşılaştırılması ve elde bulunan kaynakların ve yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin dönem sonu itibarıyla kontrol edilmesidir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ise genel olarak bir kamu kuruluşunun tüm varlıklarını borçlarını, gelir ve giderlerini muhasebe içinde izleyebilmeyi öngörür ki, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'ndaki Kamu Sektörü Kurulu (IFAC.PSC)¹⁸ tarafından da devletlerin muhasebe sistemlerinde tam tahakkuk esasını benimsemeleri önerilmektedir.¹⁹

¹⁷ Kerimoğlu, a.g.m., s.89.

¹⁸ The International Federation of Accountants' Public Sector Committee

¹⁹ Yanık, a.g.b., s.211.

Tam tahakkuk esasında mali işlemler ortaya çıktıklarında muhasebe kayıtlarına yansıtılır; nakit akımlarının gerçekleşme zamanına bakılmaz. Sistemde, gelirler ve giderler nakit olarak tahsil edilmesine veya ödenmesine bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider olarak kaydedilmesi gereken işlemleri göstermektedir. Tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarında ve mali raporlarında görülür. Bu sayede, mali raporlar ilgili oldukları faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam anlamıyla yansıtmış olur.

Aslında, tam tahakkuk esasının en önemli özelliği, devletin sahip olduğu varlıkların ve bu varlıklara ilişkin işlemlerin muhasebe sistemine dâhil edilmesidir. Sisteme dâhil edilen varlıkların kapsamında; nakit, alacaklı hesaplar ve verilen borçlar gibi mali hesaplar, fabrika, ekipman, tarihi varlıklar, savunma ve askeri amaçlı varlıklar ve doğal kaynaklar gibi maddi duran varlıklar ile denizlerde ve göllerde avlanma hakkı, yer altı varlıklarını çıkarma hakkı ve patentler gibi maddi olmayan duran varlıkları sıralamak mümkündür. Sistemin maddi ve maddi olmayan duran varlıkların kayıt altına alınabilmesine imkân vermesi, söz konusu varlıkların özelleştirilmesi sırasında mali saydamlık ve hesap verilebilirlik sağlar.

Diğer taraftan, taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkabilecek muhtemel yükümlülükler nazım hesaplar kullanılmak suretiyle izlenir. Bu durumda bir yükümlülük geçmişteki bir işleme bağlı olarak gelecekte doğabilecek bir yükümlülüğü ifade eder. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde muhtemel yükümlülükler, gelecekte gerçekleşmesi yüksek olasılık dâhilinde ise, gerçek yükümlülük olarak kabul edilir.

Devletin sahip olduğu varlıkların tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar, stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsamakta, stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan tüm değişimleri

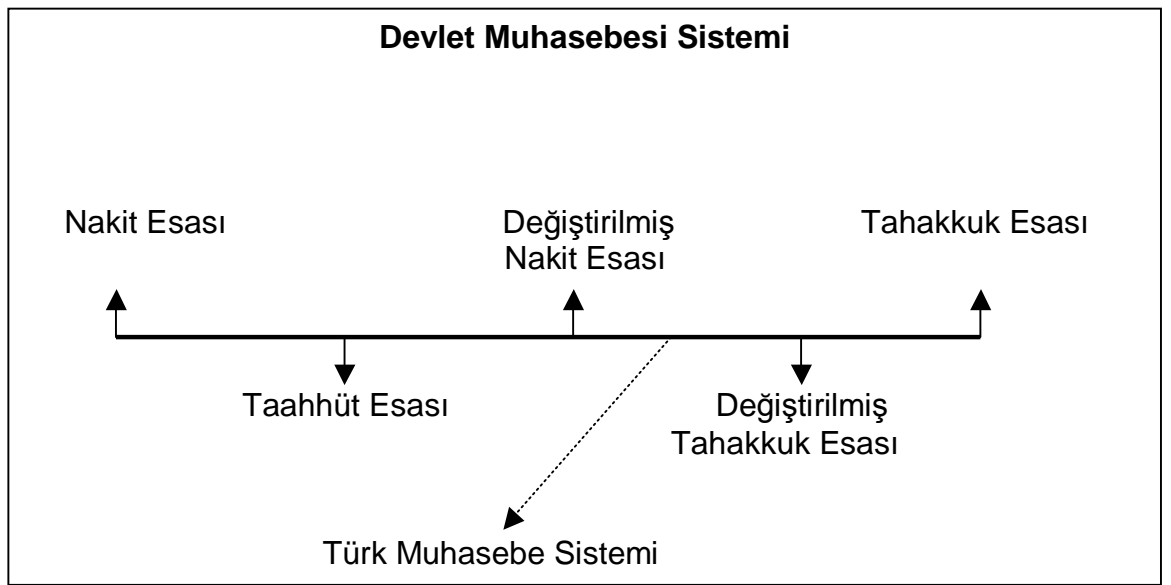
göstermektedir. Bu sisteme göre üretilecek mali raporlar; bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek temel göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç alma/verme, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Nakit esasından farklı olarak hesaplanan bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin temelini oluşturur.

Sonuç olarak, tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi, devletin varlık ve kaynakları ile bunlarda meydana gelen değişimleri görebilmeyi, devletin gelir ve gider yönetimindeki etkinliğini değerlendirmede gerekli bilgileri elde etmeyi mümkün kılmaktadır. Ayrıca, ekonomi yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgileri üretmek ve bunları hazırlanacak mali raporlarla kamuya sunmak suretiyle mali yönetimde saydamlık sağlayacaktır. Sistem, devletin kullandığı kaynakların etkinliğinin artırılması, projelerin maliyetlerinin ve getirilerinin izlenmesi, varlıkların değerlendirilmesi ve etkin mali yönetim kontrolüne ilişkin olarak uygun bilgi üretilmesine de imkân sağlamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 51'inci maddesinde; Kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemi belirtilmiştir. Buna göre Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Ayrıca bu maddede; tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak gelir ve giderlerin tahakkuk ettirildikleri yılın hesaplarında gösterilmesi, bütçe işlemlerinin ise nakit esasında muhasebeleştirilmesi hüküm altına alınmıştır.

Türkiye'de devlet muhasebe sistemi daha çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylı bir şekilde anlatılacağı üzere nakit esasından tahakkuk esasına geçmiştir. Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş şu gelişmelerin sonucunda olmuştur:

- Ulusal Program,
- IMF Niyet Mektupları,
- IMF ve Dünya Bankası'nın Türkiye Raporları ve Dünya Bankası ile yapılan yapısal uyum kredisi (PFPSAL) anlaşması,
- 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu.



Şekil 1: Devlet Muhasebesi Sistemi ²⁰

1.2.3. Amaç Yönünden Sınıflandırılması

Devlet muhasebesi kavramı kullanıldığında genel olarak mali muhasebe anlaşılmaktadır. Ancak genel yönetim sektöründe uygulanabilecek muhasebe türleri mali muhasebe, bütçe muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bu ayırmda mali muhasebe bütçe muhasebesi ayrımının yapılması uygulanan muhasebe sistemi ile bütçe sisteminin farklılığından ve işlemlerin kapsamından kaynaklanmaktadır. Bir ülkede muhasebe sistemi tahakkuk esasına, bütçe

²⁰ DPT, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı “ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık” Özel İhtisas Komisyonu Raporu

sistemi nakit esasına dayanıyorsa bütün mali işlemlerin muhasebede tahakkuk esasına göre kaydedilmesi ve raporlanması, bütçe işlemlerinin de nakit esasına göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Nakit esaslı bütçe uygulamasında işlemlerin nakit esasına göre bütçe hesaplarına kaydedilmesi ve raporlanması amaçlanmaktadır. Mali muhasebe bir yönetim biriminin parayla ölçülebilen bütün mali işlemlerini kapsadığı halde, bütçe işlemleri sadece ilgili meclislerce kabul edilen bütçe metinlerinde belirlenen veya tanımlanan mali işlemleri kapsamaktadır. Bu yönüyle mali muhasebenin kapsamı bütçe muhasebesinin kapsamından daha geniştir. Üçüncü muhasebe türü olan yönetim muhasebesi ise dünyada yeni yeni gelişmeye başlayan bir muhasebe sistemidir. Yönetim muhasebesinin amacı sadece yönetim biriminin geleceği planlamasında karar alıcılara yardımcı olmaktır. Bu yönüyle yönetim muhasebesinin kapsamı ve amacı yönetim birimi ile sınırlı kalmaktadır.²¹

Mali muhasebe; mali varlıklar, yükümlülükler, net değer hesapları, faaliyet gelir ve giderleri ile koşullu yükümlülüklerle ilişkin mali işlemlerin muhasebesi ve raporlanmasıdır. Mali muhasebe parayla ölçülebilen bütün mali işlemleri kaydederek ve raporlamaktadır.

Mali muhasebe, farklı uygulama şekilleri olmakla birlikte daha önce de detaylı bir şekilde anlatıldığı gibi; nakit esası, uyarlanmış nakit esası, uyarlanmış tahakkuk esası ve tam tahakkuk esası olmak üzere dört ayrı şekilde uygulanabilmektedir. Mali muhasebe hem kaydettiği işlemlerin kapsamı ve hem de uygulama şekli bakımından bütçe muhasebesinden farklıdır.

Genel yönetim sektöründe nakit esasına dayalı muhasebe sistemi uygulandığı dönemlerde mali muhasebe ve bütçe muhasebesi büyük bir oranda iç içe geçmiş ve birbirine çok yaklaşmıştır.

²¹ Baki Kerimoğlu, “Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Devlet Muhasebe Sistemi”, **Güncel Mali Sorunlar Dergisi**, 2006, s.242.

Mali muhasebe, kaydedilen ve raporlanan işlemlerin kapsamı ve raporlanma şekline göre yönetim muhasebesinden ayrılmaktadır:

- Mali muhasebenin amacı kurum içi ve kurum dışı paydaşlara veri sağlamak olduğu halde, yönetim muhasebesinin amacı yönetim biriminin yöneticilerine geleceği planlamalarında yardımcı olmaktır.
- Mali muhasebe geçmişe yönelik uygulamaları raporlarken, yönetim muhasebesi gelecekte mali muhasebeye konu olacak mali işlemlerin ve kararların planlanmasına yöneliktir.
- Son olarak yönetim muhasebesi; yönetim biriminin gelecekte daha güçlü olabilmesi ve hizmet kalitesinin artırılabilmesi için yöneticilerin geleceği planlamak ve doğru karar alabilmelerine dayanak sağlayacak bilgi ve verilerin raporlanması amacıyla tutulmaktadır.

Bütçe muhasebesi ise; merkezi yönetim birimlerinde ve yerel yönetim birimlerinde yetkili organlarca kabul edilen bütçe kanunu veya belgelerinin, ilgili mali yıl içinde uygulanmasına ilişkin işlemlerin kaydedilmesi, sonuçların raporlanması, kesin hesabın çıkarılması ve aklanmak için gerekli doküman ve belgelerin ilgili meclislere sunulması amacını taşımaktadır. Bütçe muhasebesinde varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesaplar kesin hesaba dâhil edilmezler. Ancak bunlara ilişkin raporların ilgili meclis denetimine sunulması konusunda yasal düzenleme varsa, bütçe kesin hesap raporlarına ilave olarak, bunlar da ilgili meclis denetimine sunulabilmektedir.

Bütçe muhasebesinin yönetimi kolaydır; asıl olarak nakit işlemlerine dayanır; bütçe uygulama sonuçlarına ve kesin hesabın çıkarılmasına odaklanır; maddi varlıkların sadece satın alındığında bütçe gideri, satıldıklarında ise bütçe geliri olarak kaydedilmesinde olduğu gibi mali işlemlerin hepsini kapsamaz. Bütçe muhasebesi, bütçe kanunları veya bütçe belgelerinde ilgili meclislerin verdiği yetki çerçevesinde yönetim birimlerine

tahsis edilen fon ve gelirler ile bunlardan yapılan harcamaların kaydedilmesini sağlayarak kesin hesapların hazırlanmasına dayanak oluşturmaktadır.

Bütçe muhasebesinde bütçe dokümanları ile tahsis edilen ödenekler ile bunlardan kullanımlar ilgili ödenek hesaplarında dönem içinde takip edilmektedir. Bir mali dönem için öngörülen harcama limiti bir kamu idaresi için ilgili meclis tarafından verilen harcama yetkisini ifade eder. Kamu görevlileri tahsis edilen bu kaynağı bütçede öngörülen amaçlar doğrultusunda etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmak ve bunun hesabını iç denetime, dış denetime, paydaşlara ve ilgili meclise vermekle sorumludur.

Tablo 1: Mali Muhasebe ve Yönetim Muhasebesinin Farkları

MALİ MUHASEBE VE YÖNETİM MUHASEBESİNİN FARKLARI	
MALİ MUHASEBE	YÖNETİM MUHASEBESİ
Geçmişe yöneliktir: Geçmişteki performansı paydaşlara raporlar.	Geleceğe yöneliktir: Geleceğin planlanması ve karar alma mekanizmalarının desteklenmesine katkı sağlar.
Önceden belirlenmiş standartlarla yönetilir.	Yönetim biriminin yapısına ve ihtiyacına bağlı olarak çeşitli bilimsel sistem ve kaynaklardan derlenmiş yöntemlerle yönetilir.
Somut rakamlarla işlem yapılmaktadır.	Çeşitli tahminler ve geliştirilmiş modeller kullanılabilir.
En iyi muhasebeciler tarafından uygulanır ve anlaşılır.	Yönetim sorumluluğu taşıyan herkes tarafından anlaşılabilir.
Sadece parasal değere dayanır.	Parasal olmayan verileri de içerebilir.

Modern kamu yönetim birimlerinin bu üç muhasebe sistemini de kendi yönetim yapıları ve ihtiyaçları çerçevesinde kullanmaları gereklidir. Çünkü kendilerine kamu kaynağını kullanma yetkisi verilen kamu yöneticilerinin hem kamuoyuna ve hem de dış denetime karşı hesap verme sorumlulukları vardır. Hesap verme sorumluluğu, etkin kamuoyu ve dış denetimin olduğu gelişmiş ülkelerde kamu yöneticilerini önemli bir yükümlülük altına sokmaktadır. Kamu yöneticilerin bu yükümlülüğü, yerel yönetimler dâhil, genel yönetim kapsamına dâhil bütün kamu idarelerinde vardır. Hesap verme sorumluluğunun etkin olarak çalışması kamu yöneticilerini geleceği iyi bir şekilde planlamaya ve başarılı olmaya zorlamaktadır. Bu zorunluluk yönetim muhasebesinin etkin bir şekilde uygulanması ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.²²

1.3. Devlet Muhasebesinin Türkiye'deki Gelişimi

Günümüze kadar ulaşılan belgelerden, ülkemizde devlet muhasebesi tarihinin Osmanlı Devleti'nin kuruluşuna kadar uzandığı anlaşılmaktadır. Osmanlı Devleti'nden beri devlet muhasebesi alanında sürekli bir değişim gözlenmektedir. Yapılan değişiklikler sonucunda bazen muhasebe sisteminin tümden değiştirilip yeni bir sistematik oluşturulması gerekirken, bazen de bu değişimler sonucu sadece hesap eklenmesi ya da basit metinsel değişiklik yapılması gerekmiştir.²³

Asırlar boyu biçimsel ve öz olarak esaslarını korumuş Osmanlı Devleti muhasebesinin birçok niteliği vardır. Bugün genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve kavramlarının çoğu Osmanlı Devlet

²² Baki Kerimoğlu, a.g.m., s.243.

²³ Mesut Hastürk, Ülkemizde Devlet Muhasebesi Alanında Yaşanan Değişim ve Gerçekleştirilen Düzenlemeler, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı 40, Nisan Haziran 2008, s.65.

muhasebesinde görülebilmektedir. Osmanlı Devlet muhasebesinin iç muhasebe denetimini ve kesin hesabın kısa sürede çıkarılmasını göz önünde tuttuğu, devletin gelirini arttırıcı, masrafları kontrol edici, tahsilâtın hızlandırılmasını sağlayıcı nitelik taşıdığı görülmektedir.²⁴ Osmanlı İmparatorluğu'nun gelirleri bütün İslam ülkelerinde olduğu gibi şer'idir (Zekât, aşar, cizye ve harç gibi). Giderler ise ordu giderlerinden oluşmaktadır. Bu nedenle Maliye ve Muhasebe örgütü Defterdarlık adı ile ordu içinde doğmuş ve ordunun gelir ve giderlerinin kaydını tutmuştur.²⁵

15'inci yüzyıl Osmanlı Devletinde yasal düzenlemelerin ve özellikle de mali yasal düzenlemelerin yapıldığı dönemdir. Bu dönemde öncelikle mali yasal düzenlemelerin yapılması, ardından da muhasebe düzeninin bu yasal çerçeve içerisinde gelişiminin sağlanması amaçlanmıştır. Böylece mali idarenin devlet teşkilatı içindeki yapılandığı 15'inci yüzyılda güçlü bir devlet muhasebe düzeni ve örgütü ortaya çıkmıştır.

Dünyadaki uygulamalara bakıldığında Devlet Muhasebesi fikrinin Devlet Bütçesi fikri ile başladığı görülmektedir. Tarihi belgeler Osmanlı İmparatorluğu'nun düzenli bir bütçeye sahip olduğunu göstermektedir. Bunların en önemlisi IV. Mehmet zamanında, Tarhuncu Mehmet Paşa'nın 1651 "Muvazene Lahiyası" dır. Bu Lahiya'da Devletin gelir ve giderleri ayrıntılı olarak sayılarak ilk bütçe yapılmış ve bütçe açığının ne şekilde kapatılacağı gösterilmiştir.

Osmanlı, devlet muhasebesini sır saklama yeri olarak görmüş ve bu amaçla siyakat yazısından²⁶ geniş olarak yararlanmıştı. Bu durum, bir yandan devletin muhasebeye gösterdiği önemi ortaya koyarken, bir yandan da muhasebe düzenindeki sağlamlığın nedenlerini açıklamaktadır. Osmanlı devlet muhasebesi düzeninin sağlamlığı

²⁴ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, Cilt II, Proje Danış A.Ş. Yayını No:3, Avcıol Basım-Yayın,1998, s.VI.

²⁵ Coşan, a.g.e., s.2.

²⁶ Genellikle devlet dairelerinde kullanılmış satırları dar, harfleri noktasız olarak yazılan, Osmanlı Türklerine özgü bir tür resmî yazıya verilen ad.

sayesinde buhranlı dönemlerde Osmanlı Devleti ayakta kalabilmiştir. 17'nci yüzyıl ortalarında, batıda bütçe uygulamaları yokken Tarhuncu Paşa'nın bütçe düşüncesini ortaya atışını, bir rastlantı değil, gelişmiş ve tutarlı bir muhasebe düzeninin ulaşabileceği bir seviye olarak görmek doğru olacaktır.²⁷

Osmanlı Devleti'nde 17'nci yüzyılda bütçe sürekli olarak açık vermiştir. Bu dönemde eskisine göre daha uzun ve masraflı olan savaşlar bütçe açıklarının kronik hale gelmesine yol açmıştır. 17'nci ve 18'inci yüzyıllarda Avrupa zenginleşip güçlenirken Osmanlı devleti sadece ekonomik olarak değil askeri açılardan da geri kalmıştır. Mali bunalımlara karşı 17 ve 18'inci yüzyıllarda Osmanlı devleti belli başlı üç tedbire başvurarak Tanzimat'a kadar mali dengeleri sağlamaya çalışmıştır. Bunlar paranın değerinin düşürülmesi, müsadere ve tımarlara el koyarak gelirlerini hazineye almak ve vergi yükünü ağırlaştırmak olmuştur. Ancak bu tedbirler devletin varlığını devam ettirmeye yeterli olmamış, 19'uncu yüzyıla girildiğinde, devletin varlığını korumak amacıyla, sadece askeri alanda değil, dağınık haldeki mali idare başta olmak üzere devletin tüm kurumlarında köklü değişikliklere gidilmesi ve merkezi idarenin güçlendirilmesi zorunluluk halini almıştır.²⁸

19'uncu yüzyılın ortalarına gelindiğinde Osmanlı sosyo-ekonomik düzeninde yapılan reformların bir devamı olan Tanzimat Fermanı 1839 yılında ilan edilmiştir. Tanzimat Fermanı'nın hukuki alandan sonra getirdiği en önemli yenilik mali alanda olmuştur. 1840 yılında maliye muhasebesi, "varidat ve masarifat muhasebesi" olarak ikiye ayrılmıştır. Varidat muhasebesi, devletin genel gelirlerini, kaza üzerine kayıt ve tahsilâta nezaret etmiş, iltizam senetlerini yazmış ve hesaplarını incelemiştir. Masarifat muhasebesi ise, bütün devlet harcamalarının ayrıntısını ve kaza üzerine kaydını tutmuş, ödemeleri tasdik ve ifa etmiş,

²⁷Güvemli, a.g.e., Cilt II, s.VII-VIII.

²⁸Erdoğan Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005.s.222.

aylık ve yıllık hesapları toplayarak incelemiş ve bütçeyi düzenlemiştir. Varidat muhasebesi bugünkü teşkilâta Gelirler Genel Müdürlüğü, masarifat muhasebesi Muhasebat ve Bütçe Genel Müdürlükleri teşkilâtının başlangıcı olarak addedilebilmektedir.²⁹

Tanzimatla birlikte hazine ve bütçe birliği yoluyla malî idarede de bütünlük sağlanmış ve yönetimi kurulan Maliye Nezaretine tevdi edilmiştir. Bu dönemde dış malî çevrelerle yakın ilişkilerin başlaması ile birlikte ve özellikle dış borçlanmanın arttığı 1860'lardan itibaren vergi, bütçe, devlet muhasebesi, para, bankacılık, borsa, hazine işlemleri ve özel mülkiyet konularında batılı müessese ve kurallar ülkemize girmeye ve yerleşmeye başlamıştır.³⁰

Bu dönemin önemli gelişmelerinden biri, modern bütçe uygulamasına geçilmesiyle gerçekleşmiştir. Çıkarılan bütçe nizamnameleriyle devletin gelir-giderinin batılı anlamda kayda geçirilmesi arzulanmıştır.³¹

Osmanlı Devleti Tanzimat'ın her alanda getirdiği reformlara ve hukuki düzenlemelere rağmen batılı devletleri ve gayrimüslim tebaasını tatmin edemeyip dış baskıları önleyemeyince, çözüm olarak, batılı devletleri işe karıştırmadan, kendi sorunlarını kendi organlarıyla çözmek amacıyla 1876 yılında ilk anayasayı ilan etmiş ve ülkede meşrutî (parlamentar) yönetimi kurmuştur. 1876 anayasası ile günümüz anayasalarında da yer alan çok sayıda mali hüküm hukukumuza girmiştir.³²

Osmanlı İmparatorluğu'nun daha önceki dönem uygulamaları bir tarafa bırakıldığında 1837 yılında kurulan Maliye Nezareti tarafından

²⁹Öner, a.g.e., s.274.

³⁰Öner, a.g.e., s.368.

³¹Coşkun Çakır, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları BSV Kitaplığı 4, Türkiye Araştırmalar 1, 2001, s.220.

³²Öner, a.g.e., s.439.

1882 yılında mal sandıkları için “Tensiki (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi” hazırlanmıştır. Söz konusu Talimatnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilât defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmakta, gelirlerin tahakkuk ve tahsilâtı haliya (şimdiki) ve sabıka (geçmiş) olarak ayrı ayrı gösterilmektedir.³³ Gider mevzuatının oluşturulması için Tanzimat döneminin sonlarında başlayan çalışmalar Meşrutiyet döneminde hızlanarak devam etmiş ve tamamlanmıştır. Bu dönemde maaş, emeklilik, harcırah kanunları yürürlüğe konularak gider mevzuatı tamamlanmış, merkez ve taşrada çalışan memurların merkezi sicili oluşturulmuştur. Bu ana gider kanunları, günümüz Türkiye'sinin gider mevzuatının temellerini oluşturmuş ve Cumhuriyet döneminde de 1930'lu yıllara (Harcırah Kanunu 1954 yılına) kadar uygulanmaya devam etmiştir.³⁴

İkinci Meşrutiyetin ilanı ve 1876 Anayasasının tekrar yasal zeminini bulmasını takiben 1909 yılında Mebusan ve Ayan meclisleri toplanarak 1909 yılı bütçesini onaylamıştır. 1909 yılı bütçesi Cumhuriyet dönemi bütçelerine temel oluşturması yönünden önemli gelişmeler olarak nitelendirilmektedir. İkinci Meşrutiyetten sonra 1910 yılında “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” (Genel Muhasebe Kanunu) ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” (Mal Sandıklarında Tutulacak Muhasebeleştirme Kayıtlarına İlişkin Yönetmelik) çıkartılmıştır. 1910 tarihli bu temel kanun 1927 yılına kadar uygulanmış ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun kabulüyle yürürlükten kaldırılmıştır. Anlaşılacağı üzere, devlet muhasebesine ait ilk temeller 1910 tarihli bu kanunla atılmış, ilkeleri 1050 sayılı kanunla da benimsenerek 2004 yılına kadar devam ettirilmiştir.³⁵ Söz konusu Talimatnameye göre, hesaplar ikili kayıt (muzaaf) usule göre tutulmuştur. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden Talimatnamenin ilk olarak

³³Karaaslan, a.g.m., s.46.

³⁴Öner, a.g.e., s.445.

³⁵ Öner, a.g.e., s.421.

uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmiştir. Yani daha ilk uygulama yıllarında mal sandıklarından hesap alınamaması tehlikesi baş göstermiştir.³⁶

1910 tarihli “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” ye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmuştur. Bu yönetmelik ve kanun çerçevesinde ilçe mal müdürleri hesaplarından dolayı defterdarlara karşı, defterdarlar da bütün ilçelerin hesap işlemlerinden Sayıştay'a karşı sorumlu tutulmuştur. Kaza mal sandıklarının asli vazifesi, varidatı tahakkuk ettirmek, tahsilini takip ve temin etmekten ibaret olup, mahiyetleri itibariyle birer tahakkuk ve tahsil şubesi olarak görev yapmışlardır.³⁷

1920 yılında Ankara'da kurulan Türkiye Büyük Millet Meclisi hükümeti milli mücadeleye başladıktan sonra, mevcut mali idareyi ve mali sistemi bağımsızlığını kazanıncaya kadar değiştirmemiş, hatta Cumhuriyetin ilanından sonra da birkaç yıl Osmanlı mali mevzuatını uygulamış ve müesseselerini devam ettirmiştir.³⁸

1924 Anayasası ile devletin teşkilatı ve temel haklar, bu arada vergiler, bütçe, kesin hesap ve kamu personeli gibi mali konular hakkında uygulanacak kurallar belirlenmiş, bütçe hakkı tüm müesseseleri ile düzenlenmiştir. Cumhuriyet döneminde, devlet muhasebesinin günün koşullarına uydurulma çalışmaları başlamıştır. 1925 yılında bütün hesap hareketlerinin bir sayfada gösterilmesi amacıyla bir “Esas Defteri” tesis olunarak Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer bir sistem kaza mal sandıkları ile Tümen ve Kor muhasebeciliklerinde kullanılmaya başlanmıştır.³⁹

³⁶ Nafiz Ergeneli, **Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi**, Ülkü Basımevi, İstanbul, 1949.s.4.

³⁷ Ergeneli, a.g.e., s.4.

³⁸ Öner, a.g.e., s.513.

³⁹ Ergeneli, a.g.e., s.5.

26 Mayıs 1927 tarih ve 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” (Genel Muhasebe Kanunu) ile devlet ve bütçeye ilişkin temel ilkeler ortaya konmuştur. Bu kanun Bakanlıkların tahakkuk daireleri ve tahakkuk memurlarının, saymanların yetki ve görevleri ile devlet bütçesi ve bu konulara ilişkin hususları açıklamaktadır.

1928 yılında “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” (Hazine İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik) yürürlüğe girmiştir. Yeni Talimatname ile hesaplar daha basitleştirilmiş, “Esas Defteri” yerine “Tasnif Yevmiesi” kurulmuştur. Eski Talimatnamedeki genel gelirler, ödenek, havale, gider tahakkukları, hazine cari hesapları kaldırılmış, diğer sandıklar adına tahsilât ve mehuzat (alınan para) hesapları, hazine ve şubelerinden mehuzat ve hazine şubelerinden irsalât hesapları yürürlüğe konmuştur.⁴⁰ Bu Talimatname ile hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmış, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir. Ancak, bu muhasebe sistemi gelir ve gider tahakkuklarını izleyememesi, Hazinesinin gerçek mali durumunu yansıtamaması ve irsalât hesaplarının tam bir kontrolünü sağlayamaması üzerine değiştirilmiştir.

1 Ocak 1948 yılından itibaren “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği” yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenlemelerden muhasebe yönetmeliği hesapların belirlenmesi ve muhasebe sistematığına ilişkin bir düzenleme olup, muamelat yönetmeliği ise muhasebe birimlerindeki iş süreçlerini ortaya koyan ve iş akışlarının gösterildiği bir düzenlemedir.⁴¹ 1928 tarihli Yönetmelikteki “Tasnif Yevmiesi” yerine, “Yevmiye Defteri” uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır. Genel olarak kameral muhasebe sisteminden ayrılmış

⁴⁰ Mustafa Dişli, Eyüp Kızılkaya, **Çözümlü Devlet Muhasebesi (Güncelleştirilmiş II. Baskı)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2000, s.24-25.

⁴¹ Hastürk, a.g.m., s.66.

olmasına karşın bazı bütçe işlemleri muhasebe dışında bırakılarak kameral muhasebe sınırlı da olsa uygulama alanı bulmuştur. Bütçenin ödenek ve yüklem işleri ile gelir ve gider tahakkukları muhasebe dışında kalmıştır. Daha önceleri tek bir hesapta yapılan işlemler açıklığa kavuşturulmuş ve bunların işleyişi ayrıntılı bir biçimde ortaya konmuştur. Muhasebe dışı izlenen borçlar, dış borçlar, döner sermayeler, müteahhit bonoları, altın mevcutları, esham ve tahvilat gibi hazine işlemlerine ilişkin varlıkların muhasebe kayıtlarını tutmak olanağı ortaya çıkmıştır.

Söz konusu yönetmeliklerde zaman içerisinde çeşitli değişiklikler yapılmış, ancak yenilikler getirmesine karşın devlet muhasebesi genel ve muamelat yönetmelikleri ile ihtiyaç duyulan bir muhasebe sistemi kurulamamış, devlet bütçe hesapları ile malvarlığı hesapları arasında bir bütünlük sağlanamamıştır. Bununla beraber; muhasebe ile işlem süreçlerine ilişkin iki ayrı yönetmelik uygulamasının zorluğu ve birbiri ile uyumunun sağlanmasındaki güçlükler yeni bir yönetmelik hazırlanması ve uygulamaya konulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

1970'li yıllarda Devlet Muhasebesi sistemini geliştirme adına ilk reform çalışmaları başlatılmış olup, bu konuda yabancı uzmanlardan destek alınmıştır. Haziran 1971'de Julian F. Cannon'un "Merkezi Hesap Sistemi Üzerinde Teklif" başlıklı raporu bu kapsamda yapılan çalışmalara önemli bir örnek teşkil etmektedir. Söz konusu raporda teklif edilen merkezi hesap sisteminin Muhasebat Genel Müdürlüğü ve bu Genel Müdürlüğün denetimi altında bulunan saymanlıklar çerçevesinde işlemesi öngörülmüştür. Ayrıca merkezi raporlama ve muhasebe işlemlerinin elektronik bilgi işlem cihazları kullanılarak yapılması yönündeki çalışmaların faydalı olacağı belirtilmiştir.

1975 yılı Haziran ayında devlet muhasebesini geliştirme projesi adıyla geniş bir proje çalışması başlatılmıştır. Maliye Bakanlığı'nca bu projenin Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı ve devlet fonu yardımıyla

yürütüleceği ifade edilmiştir. 1975 Ekim ayında da yabancı bir muhasebe danışmanının proje için gerekli olduğu belirtilmiş ve yoğun bir eğitim programının hazırlanması önerilmiştir. 1975 ve 1976 yılında ortaya çıkan mali sıkıntılar projenin başlamasını geciktirmiştir. 1977 Haziran ayında Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından, Maliye Bakanlığı'nın da rızasıyla proje için bir muhasebe uzmanı görevlendirilmiş ve Ekim 1977'de bu proje grubuna kıdemli bir danışman da katılmıştır. Çalışmalar devam etse de proje ancak 31.05.1963 tarihli ve 244 sayılı kanunun 3 ve 5'inci maddelerine istinaden 28.02.1979 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla onaylanabilmiştir. Proje, devamında fayda görülmemiş olması nedeniyle Bakan onaylarıyla günümüze kadar süregelmştir.

Devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte birleştirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliğini ve bu yönetmeliklerde değişiklikler yapılmasına dair yönetmelikleri yürürlükten kaldıran "Devlet Muhasebesi Yönetmeliği" 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.1.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur. Böylece daha önce detaylı şekilde bahsedilen söz konusu bu iki yönetmelik birleştirilerek tek yönetmelik şeklinde düzenlenmiştir.

Ancak, bu yönetmelik çerçevesinde yürütülen muhasebe sistemi de aşağıda sayılan eksikleri nedeniyle ihtiyaçlara cevap verememiştir.⁴²

⁴² Mustafa DİŞLİ, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı-Çözümlü)**, Ankara, 2006, s.10.

- Kamu kurumlarında muhasebe birliğinin olmaması ve bu nedenle genel devlet birimlerini kapsayan ortak bir muhasebe ve raporlama standardı ile sonuçlan birleştirmeye uygun bir muhasebe planının bulunmaması,
- Yönetmelikte yer alan hesapların, uluslararası kabul görmüş muhasebe ve raporlama sistemine uygun olmaması,
- Muhasebe sistemlerinin bazı istisnalar hariç, nakit esasına dayanması nedeniyle yeterli veri üretememesi,
- Devlet mal varlığını izlemeye yarayacak hesapların muhasebe sisteminde yer almaması,
- Uygulanan muhasebe sisteminin özellikle genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri ve fonlarda, bütçe uygulamasına odaklanması,
- Faaliyet ve bütçe uygulamalarının ait oldukları dönemde kalması nedeniyle, bazı istisnalar haricindeki muhasebe bilgilerinin süreklilik göstermemesi.

Bu eksikleri ortadan kaldırabilmek amacıyla, 1995 yılında Dünya Bankası'nın da desteği alınarak başlanan proje sonunda genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçmeyi amaçlayan "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" ile "Genel Bütçeye Dâhil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulamaya konulmuştur.⁴³ Devlet Muhasebesinin geliştirilmesi ve muhasebe hizmetlerinin nitelikli personel tarafından yürütülmesi amacıyla, kamu sektöründeki uzmanlaşmaya paralel olarak Muhasebat Genel Müdürlüğünde de uzmanlaşma politikası

⁴³ Dişli, a.g.e., s.11- 12.

benimsenmiş ve Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK'nin 543 Sayılı KHK ile değişik 43'üncü maddesinde Muhasebat Genel Müdürlüğü merkezinde Devlet Muhasebe Uzmanlarının çalıştırılmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

15.02.1968 gün ve 12827 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği" ile bu Yönetmelikte değişiklikler yapılmasına ilişkin yönetmelik hükümlerini yürürlükten kaldıran "Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği" 13.6.1999 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Döner sermayeli işletmelerde uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenen bu Yönetmelik genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmeleri kapsamaktadır. Bu bağlamda birbirinden farklı olarak uygulanmakta olan muhasebe sistemleri yeknesak bir yapıya kavuşturulmuştur.

Devlet muhasebesinde reform çalışmaları, saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması ile ivme kazanmıştır. Muhasebat Genel Müdürlüğü, Türkiye çapında yaklaşık 1536 noktada günlük çalışmaların bilgisayar yardımıyla yapılması ve tüm verilerin merkezde bir veri tabanında toplanarak devlet hesaplarının günlük olarak izlenebilmesi amacıyla 3 Mart 1999 tarihinde say2000i web tabanlı saymanlık otomasyon projesini başlatmıştır. Say2000i projesi kapsamında yapılması gereken tüm alımlar için Maliye Bakanlığı özkaynakları kullanılmıştır.⁴⁴ 31 Mart 2002 tarihinde saymanlıklardaki eğitim ve devir işlemlerinin tamamlanmasını takiben Devlet hesaplarının günlük olarak online izlenmesine 1 Nisan 2002 tarihinde başlanmıştır. 1995 yılında genel yönetime dâhil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe

⁴⁴ http://www.muhasabat.gov.tr/ay2000/say2000_1.php

sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde 2002 yılında bir çalışma grubu oluşturulmuştur.

2002 yılı başında analitik bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır. 1995 yılında çalışmalarına başlanan Kamu Mali Yönetim Projesi çerçevesinde devletin ulusal ekonomi içindeki yerinin tespitine ilişkin bir bütçe sınıflandırma yapısı gündeme gelmiştir. Bu yapılmaya çalışılırken aynı zamanda uluslararası kabul görmüş standartlara azami ölçüde bağlı kalınmaya çalışılmıştır. Analitik Bütçe Sınıflandırması'nda ilk deneme 1999 yılında bazı kurumlarda gerçekleştirilmiş ancak başarılı olamamıştır. ABS daha sonra, 2002 yılı bütçesinde pilot olarak seçilen 6 kurumda uygulamaya konulmuştur.⁴⁵ Böylece bu kurumlarda tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve ABS birlikte uygulama alanı bulmuştur. 2003 yılında ise uygulama Genel ve Katma Bütçeli kurumların tümüne yayılmış ve kurumların seçilen bir biriminde pilot uygulamalar devam ettirilmiştir. Son olarak 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Genel yönetim kapsamına dâhil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını düzenleyen "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" 16.10.2003 tarih ve 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ancak bu Yönetmeliğin 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kanununa göre yapılacak düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar erteleneceği belirtilmiştir.

2004 yılında çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler için, tahakkuk esasına dayalı "Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli 25379 Mükerrer

⁴⁵ Bu 6 kurum şunlardır; Hazine Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Ege Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı.

sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylece 14 yıldır uygulanmakta olan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği bu yönetmeliğin 463'üncü maddesi gereği yürürlükten kaldırılmıştır.

Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dâhil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamakta olup, aylık ve yıllık mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de dâhil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer mali verileri üretmeye elverişli, vergi harcamalarının raporlanmasına ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine uygundur. Hesaplar muhasebe mantığı içerisinde niteliklerine göre sınıflandırılmış ve detaylandırılmıştır. Yeni muhasebe sistemi ile detaylı bilgiler üretilmesi imkânına kavuşulmuştur.⁴⁶

2. TÜRKİYE'DE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMASINA YÖN VEREN DÜZENLEMELER

Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince devlet muhasebe sistemi değiştirilerek aşamalı bir şekilde 2006 yılından itibaren tüm kamu idarelerinde tam anlamıyla nakit esasından tahakkuk esasına geçilmiştir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda açıkça tahakkuk esasına yönelik bir vurgu yokken, 5018 sayılı Kanun ile muhasebe kayıt ve işlemlerinin tahakkuk esasına göre yürütülmesi hükme bağlanmıştır.

⁴⁶ <http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/mesaj.php>

Tablo 2: Yeni Devlet Muhasebe Sistemi Öncesi Kayıt Esasları

YENİ DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ ÖNCESİ KAYIT ESASLARI⁴⁷	
Genel Bütçeye Dâhil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler	Uyarlanmış Nakit Esası
Özel Bütçeli İdareler	Uyarlanmış Nakit Esası Uyarlanmış Tahakkuk Esası Tahakkuk Esası
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	Uyarlanmış Tahakkuk Esası Tahakkuk Esası
Sosyal Güvenlik Kuruluşları	Tahakkuk Esası
Yerel İdareler	Nakit Uyarlanmış Tahakkuk Esası

5018 sayılı Kanun öncesinde tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilebilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamına dâhil birimler için muhasebe ve raporlama standartları ile hesap grubu düzeyinde çerçeve hesap planını içeren “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” hazırlanmış ve 19 Kasım 2003 tarihli Resmi Gazete’de 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanmıştır. Bu Yönetmelikte belirlenen esaslara uygun olarak, genel ve katma bütçeli idareler için, tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanmış ve 2004 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Kamu mali yönetiminde köklü bir değişim getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda uygulamaya geçiş için bir yıllık bir hazırlık süreci öngörülerek 2005 yılında yürürlüğe girmesi planlanmıştır. Ancak, Kanun’un öngördüğü idari düzenlemeler (ikincil ve üçüncül mevzuat) tamamlanamadığından

⁴⁷ <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/slayt/dosya/38.pdf>

uygulamaya geçiş bir yıl daha ertelenmiştir. Bu süreçte yeni sistemde devlet muhasebesinin temel standart ve ilkelerini düzenleyen Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği 5018 sayılı Kanun'un diline uygun hale getirilerek "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" adıyla 8 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49, 50 ve geçici 3'üncü maddeleri ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 11'inci maddesi hükümlerine dayanılarak çıkartılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği⁴⁸ devlet muhasebesinde muhasebeleştirilmesi gereken mali işlemlerin genel esaslarını belirlemiştir. Bu yönetmeliğe dayanılarak Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği⁴⁹, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği⁵⁰ ve Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönergesi⁵¹ ve Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği⁵² hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yapılan çalışmalarla ülkemizde devlet muhasebe sisteminin belli bir yasal alt yapısı oluşturulmuş ve devlet muhasebe sistemi ortak ilke ve standartlara kavuşturulmuştur.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen çerçeve hesap planındaki faaliyet gelir ve faaliyet gider hesapları sınıflanırken IMF tarafından hazırlanan Devlet Mali İstatistikleri (GFMSM 2001) manüelinde yer alan gelir ve gider sınıflaması esas alınmıştır.⁵³ Genel yönetim sektörü için ortaya konan hesap planında, her bir kamu idaresinin ve bir bütün olarak genel yönetim sektörünün şarta bağlı yükümlülüklerinin ve taahhütlerinin izlendiği nazım hesaplara yer verilmiştir.⁵⁴

⁴⁸ 08.06.2005 tarihli ve 25839 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁹ 30.12.2006 tarihli ve 26392 sayılı 3'üncü mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁰ 10.03.2006 tarihli ve 26104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵¹ 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

⁵² 29.04.2006 tarihli ve 26153 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵³ Haydar Kulaksız, "Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz-Eylül 2005, Sayı 29, s.73.

⁵⁴ Kulaksız, a.g.m., s.74.

Bu düzenlemelere göre oluşturulacak mali raporlar, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanmaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi bütçe işlemlerini nakit esasında, bütçe dışındaki tüm mali işlemleri tahakkuk esasında kayıt altına almaktadır. Buna göre kamu idarelerinin gelir ve giderleri tahsilât veya ödeme şartına bağlı kalınmaksızın tahakkuk ettiği anda muhasebeye konu olmakta ve böylece her bir kamu idaresinin ve bir bütün olarak genel yönetim sektörünün faaliyetleri sonucu elde ettiği gelirler ve katlandığı giderler ortaya konulabilmektedir. Böylece genel yönetim sektörünün faaliyet maliyeti ortaya konulabilecektir. Söz konusu maliyetler kamu idaresinde yetkili ve sorumlu olanların performansları hakkında da fikir verebilecektir.⁵⁵

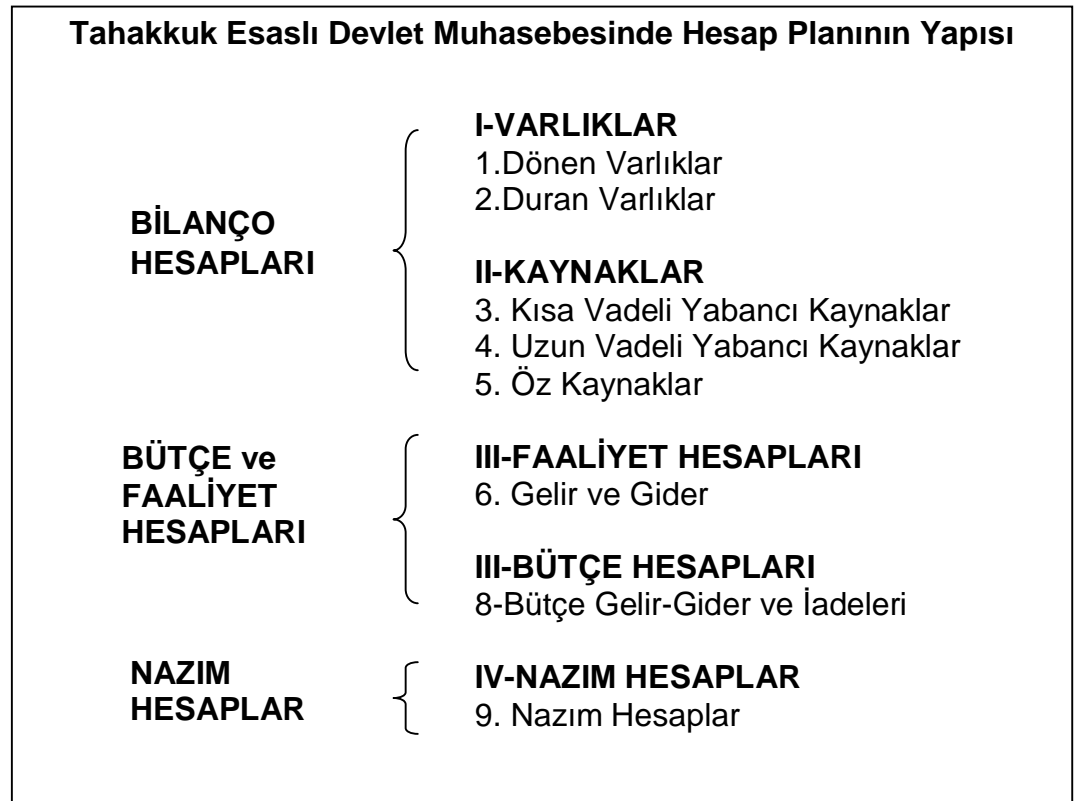
5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinde muhasebe sistemi şu şekilde tarif edilmektedir: "Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur."

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 51'inci maddesinde; kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemi belirtilmiştir. Buna göre; Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirdikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri

⁵⁵ Kulaksız, a.g.m., s.73.

ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Ayrıca bu maddede; tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak gelir ve giderlerin tahakkuk ettirildikleri yılın hesaplarında gösterilmesi, bütçe işlemlerinin ise nakit esasında muhasebeleştirilmesi hüküm altına alınmıştır. Kamu hesaplarının mali yıl esas alınarak tutulması bütçe kanununun yürürlükte kaldığı yılı kapsamının bir sonucudur.

Tahakkuk esasının bir gereği olarak bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmektedir.



Şekil 2: Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesap Planının Yapısı

AKTİF HESAPLAR**1 Dönen Varlıklar**

- 10 Hazır Değerler
- 11 Menkul Kıymet ve Varlıklar
- 12 Faaliyet Alacakları
- 13 Kurum Alacakları
- 14 Diğer Alacaklar
- 15 Stoklar
- 16 Ön Ödemeler
- 17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- 18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- 19 Diğer Dönen Varlıklar

2 Duran Varlıklar

- 21 Menkul Kıymet ve Varlıklar
- 22 Faaliyet Alacakları
- 23 Kurum Alacakları
- 24 Mali Duran Varlıklar
- 25 Maddi Duran Varlıklar
- 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- 29 Diğer Duran Varlıklar

PASİF HESAPLAR**3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

- 30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar
- 31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar
- 32 Faaliyet Borçları
- 33 Emanet Yabancı Kaynaklar
- 34 Alınan Avanslar
- 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri

- 36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler
- 37 Borç ve Gider Karşılıkları
- 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

- 40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar
- 41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar
- 42 Faaliyet Borçları
- 43 Diğer Borçlar
- 44 Alınan Avanslar
- 47 Borç ve Gider Karşılıkları
- 48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- 49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5 Öz Kaynaklar

- 50 Net Değer
- 51 Değer Hareketleri
- 52 Yeniden Değerleme Farkları
- 54 Yedekler
- 57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
- 58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
- 59 Dönem Faaliyet Sonuçları

6 Faaliyet Hesapları

- 60 Gelir Hesapları
- 61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları
- 63 Gider Hesapları
- 69 Faaliyet Sonuçları

7 Maliyet Hesapları

8 Bütçe Hesapları

80 Bütçe Gelir Hesapları

81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

83 Bütçe Gider Hesapları

89 Bütçe Uygulama Sonuçları

9 Nazım Hesaplar

90 Ödenek Hesapları

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

92 Taahhüt Hesapları

93 Verilen Garanti Hesapları

Hesaplarda Yansıtma Tekniği

Mali işlemler sonucunda yapılması gereken muhasebe kayıtlarında bilanço ve faaliyet hesaplarının kullanılmasının ardından bütçe hesaplarının çalıştırılmasına “yansıtma işlemi” bütçe hesaplarının karşılığında çalışan hesaplara da “yansıtma hesapları” adı verilmektedir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için “ yansıtma tekniği ” kullanılmıştır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır. Yansıtma yapılmasının amacı bütçe tertibinden yapılan kullanımların kolaylıkla tespit edilebilmesidir.

- Gider yansıtma İşlemleri
- Gelir yansıtma İşlemleri
- Diğer yansıtma İşlemleri
 - Bütçeleştirilecek Borçlar yansıtma İşlemleri
 - Kişilerden Alacaklar Hesabı işlemleri
 - Ters yansıtma işlemleri vb.

Yansıtma işlemleri bütçe giderleri ve bütçe gelirleri hesapları kullanılarak yapılmaktadır. Faaliyet hesapları başlığı altında da gelir ve gider hesapları bulunmaktadır.

Gelir Hesapları; faaliyet gelirleri ve bütçe gelirleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Gelirler Hesabına tahakkuk esasında ve GFS'e uygun olarak tahakkuk eden gelirler kaydedilmekte iken, Bütçe Gelirleri Hesabına nakit esasında Bütçe Kanunlarında bütçe geliri olarak tanımlanan gelirler kaydedilmektedir.

Gider Hesapları ise; faaliyet giderleri ve bütçe giderleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Giderler Hesabına tahakkuk esasında ve GFS'e uygun olarak tahakkuk eden giderler kaydedilirken, Bütçe Giderleri Hesabına nakit esasında Bütçe Kanunlarında bütçe gideri olarak tanımlanan giderler kaydedilmektedir.

Bir maddi duran varlık alındığında satın alınma, elde edilme kaydından sonra yansıtma kaydı da yapılmaktadır. Yansıtma kural olarak ilgili bütçe tertibinden yapılmalıdır. Hangi bütçe tertibinden ne tür harcamalar yapılabileceği "Bütçe Talimatnamesi" içerisinde belirtilmiştir. Ne tür harcamaların gider olarak kayıt altına alınacağı veya hangi harcamaların varlığın maliyetine ekleneceği veya varlık olarak muhasebeleştirileceği ilgili yönetmelikler uyarınca yapılmaktadır.

Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi

Türkiye'de kayıt sistemi merkezi bir veri tabanı üzerinden (say2000i) işlemektedir. 1600'ün üzerinde noktadan 5000'den fazla kullanıcı ile Maliye Bakanlığı merkezindeki web sistemli veri tabanına eşanlı olarak elektronik gönderme emri uygulamasıyla kayıtlar girilmektedir. Kâğıtla yapılan işlemler ilk aşamada kaldırılmış, elektronik imza uygulaması ile de tamamen kaldırılacaktır.

Ödemeler gün içinde belirli saatlerde 4 defa bankaya gönderildiği için devletin nakit ihtiyacı anlık olarak görülebilmekte ve bunun sonucu

olarak da hazinenin borçlanma gereksinimi kesin rakamlarla çıkarılabilmektedir.

Hesapların Kodlama Sistemi

Kodlama sistemi analitik bütçe sınıflandırmasına paralel şekilde analitik bütçe kodlarıyla yapılmaktadır. Kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi, ekonomik olmak üzere 4'lü bir sınıflandırmaya gidilmiştir.

- Kurumsal Sınıflandırma (Dört düzey, sekiz hane),
- Fonksiyonel Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane),
- Finansman Tipi Sınıflandırma (Bir düzey, bir hane),
- Ekonomik Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane)

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.

Burada sınıflandırmanın son düzeyi olan ekonomik sınıflandırma aynı zamanda hesap planının da ayrılmaz bir parçasıdır. Çağdaş bütçe işlevleri açısından fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahip olan ekonomik sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan bu sınıflandırmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir.

Diğer üç sınıflandırma (kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi) sadece gider bütçesi ile ilgili iken, başka bir ifadeyle bütçe kanunlarının (A) işaretli cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılırken, ekonomik sınıflandırma;

- Harcama ve borç vermenin sınıflandırılmasında,
- Gelirlerin sınıflandırılmasında,

- Finansmanın (gelir gider farkının) sınıflandırılmasında, kullanılmaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile analitik bütçe sınıflandırması birbirinin ayrılmaz parçasıdır. Analitik bütçe sınıflandırmasının yukarıda belirtilen sınıflandırmasının tamamına tertip denilmektedir. Hesap planında ise üç basamaklı bir hesap kodu (büyük defter hesabı) ve hesabın yeterince ayrıntısı mevcuttur.

Kurumsal sınıflandırma, siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve performans sorumlularının tespitini hedeflemektedir. Aynı anayasal otoriteye tahsis edilen kaynakların aynı kodda yer alması benimsenmiş olup, bütçe türleri itibarıyla gruplandırma bunun istisnasıdır. Siyasi ya da bürokratik olarak yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmanın temel ölçütü kabul edilmiştir. Dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama benimsenmiştir. Birinci düzey, bakanlıklar ile anayasal olarak eşdeğer kurumları ve bütçe türlerini belirlemektedir. İkinci düzey, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türleri kapsamında yer alan kurumları ifade etmektedir. Üçüncü düzey kodlar, ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı birimleri kapsar. Dördüncü düzey kodlar, destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan birimleri tanımlar.

Fonksiyonel sınıflandırma, devlet faaliyetinin türünü göstermek üzere tasarlanmıştır. Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzey, devlet faaliyetlerini 10 ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, ikinci düzeyde programlara bölünmektedir. Üçüncü düzey kodlar ise nihai hizmetleri göstermektedir. Dördüncü düzey açılarak muhtemel ihtiyaçlar için boş bırakılmıştır.

Toplam finansman, devletin ilerideki döneme ilişkin geri ödeme yükümlülükleri ile elindeki likit varlıklar arasındaki farkı yansıtır.

Finansman tipi kodlama, kaynağı ne olursa olsun bütün borçlanmaları finansman kapsamında ele alır.

Ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin, milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplanmasıyla oluşturulmuştur. Devlet faaliyetlerinin, milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin ölçülmesini amaçlar. Altı haneli ve dört düzeyli kod grubundan oluşur. Bütçe politikalarının seçici bir şekilde uygulamasını sağlar.⁵⁶

2.1. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği diğer yönetmeliklerin çerçevesini belirleyen bir yapıya sahiptir. Bu nedenle çalışmada devlet muhasebesi ele alınırken bu yönetmelik esas alınmıştır.⁵⁷ Bu yönetmelikte hesaplar sıralanmış ancak hesapların çalışma prensiplerinden bahsedilmemiştir.

Bu yönetmeliğin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını

⁵⁶ <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Diger/EgitimSlaTLari/ieraslan.ppt>

⁵⁷ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığı'nın 29.3.2005 tarihli ve 6243 sayılı yazısı üzerine, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49, 50 ve geçici 3 üncü maddeleri ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11'inci maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 3.5.2005 tarihinde kararlaştırılmıştır.

sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir.

Yönetmeliğin kapsamı ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na paralel olarak; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir.⁵⁸

5018 sayılı Kanun kurum isimlerini teker teker saymak suretiyle kurum bütçelerinin hangi bütçe türüne girdiğini belirlemiştir. Bu durumda yeni kurulan bir kurumun bütçesinin hangi bütçe türüne girdiğini belirlemek için 5018 sayılı Kanun'da değişiklik yapma ihtiyacı ortaya çıkacaktır. Bu kurumlar Kanun'a ekli I, II, III ve IV sayılı cetvellerde sıralanmıştır.⁵⁹

Tablo 3: Genel Yönetim Kapsamı

GENEL YÖNETİM KAPSAMI		
<u>Merkezi Yönetim</u>	<u>Sosyal Güvenlik Kurumları</u>	<u>Mahalli İdareler</u>
- Genel Bütçeye Dâhil İdareler	-Sosyal Güvenlik Kurumu	-İl Özel İdareleri
-Özel Bütçeli İdareler	-Türkiye İş Kurumu	-Belediyeler
-Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar		- Mahalli İdare Birlikleri
		- Bağlı İdareler

⁵⁸ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, md.2.

⁵⁹ Bakınız EK-1.

Genel Bütçe; devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve 5018 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı cetvelde belirtilen kamu idarelerinin bütçesidir. Genel bütçe kapsamındaki kurumlar, temel kamu hizmetlerini yerine getiren, kendi gelirleri olmayan ve hizmet maliyetleri vergi gelirleri ile karşılanan kurumlardır. 5018 sayılı Kanun'un ekinde yer alan (I) sayılı cetvelde 52 adet genel bütçeli kamu idaresine yer verilmiştir.

Özel Bütçe; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini ifa etmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunlarla düzenlenen kamu idarelerinin bütçesidir. Özel bütçeli kurumlar, genel bütçeli kurumlardan farklı olarak kendi gelirleri olabilen, ürettikleri mal ve hizmetlerin faydası bazı durumlarda tamamen bazı durumlarda ise kısmen bölünebilen ve fiyatlandırılabilen kurumlardır. Bu bütçe ile yönetilen kamu idareleri 5018 sayılı Kanun'a ekli (II) sayılı cetvelde yer alan kurumlardır. 5018 sayılı Kanun'un ekinde yer alan (II) sayılı cetvelde 130 adet özel bütçeli kamu idaresine yer verilmiştir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar bankacılık, telekomünikasyon ve enerji gibi belirli sektörleri düzenlemekle görevlidirler. Bu kurumlar anılan sektörleri müdahalelerden uzak tutmak, idari ve mali özerkliklerini güvence altına almak amacıyla kurulmuşlardır. Bu kurumlar, 5018 sayılı Kanun'dan önce kendi özel mevzuatlarına göre düzenlenmişlerdir. Bu kurumlar, 5018 sayılı Kanun ile birlikte idari ve mali özerkliklerinin korunması adına bu Kanun'un bazı maddelerine tabi tutulmuşlardır. Bu kurumlar da 5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde sayılmışlardır. 5018 sayılı Kanun'un ekinde yer alan (III) sayılı cetvelde 8 adet düzenleyici ve denetleyici kurum almaktadır.

Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi; sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve 5018 sayılı Kanun'a ekli (IV) sayılı cetvelde sayılan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Sosyal güvenlik kurumu

bütçesi kapsamında yer alan ve 5018 sayılı Kanun'un (IV) sayılı cetvelinde sayılan sosyal güvenlik kurumları; Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü'dür. Sosyal güvenlik kurumları, üyeleri ve işverenin (devlet dâhil) prim katkılarını toplamak suretiyle emeklilerine maaş ödeyen ve sağlık hizmeti giderlerinin maliyetini karşılayan idari ve mali özerkliğe sahip kurumlardır. Bu kurumlar her ne kadar genel idare içinde yer alsalar da merkezi yönetim dışında yer almaktadırlar. Dolayısıyla sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri yasama organı tarafından onaylanmamakta kendi özel kanunlarıyla yetkili kılınmış olan yönetim kurullarınca onaylanmaktadır. Ancak sosyal güvenlik kurumlarının ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçe ile birlikte hazırlanır, görüşülür, onaylanır. Ödeneklerde bu usul ve esaslara göre kullanılır. Dolayısıyla bu kurumlar kendi gelirleri ile kendi giderlerini karşılamaktadırlar. Ancak bu kuruluşlarda gelir-gider açığı ortaya çıkması halinde genel bütçeden yapılacak transfer harcaması ile bu açık finanse edilir.⁶⁰

Mahalli idareler bütçesi; mahalli idareler kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir. Mahalli idare kapsamındaki kamu idareleri; belediye, il özel idaresi, köy ve bunların kurduğu birliklerden oluşmaktadır. Belediyelerin kuruluşu, organları, idaresi, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esasları 5272 sayılı Belediye Kanunu ile yeniden düzenlenmiştir. Belediye, belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişilikleridir.

Büyükşehir belediyelerinin hukuki statüsü, bunların görev, yetki ve sorumlulukları ile gelir ve giderlerine ilişkin esaslar 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile düzenlenmiştir. Büyükşehir belediyeleri, en az üç

⁶⁰ Duran Bülbül, Haydar Ejder, Özgür Şahan, **Devlet Bütçesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.48.

ilçe veya ilk kademe belediyesini kapsayan, bu idareler arasında gerekli koordinasyonu sağlayan; kanunlarla verilen görev, yetki ve sorumlulukları yerine getiren, idari ve mali özerkliğe sahip ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir. İl özel idarelerinin görev, yetki ve sorumlulukları, organları, yönetimi, çalışma usul ve esasları 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ile yeniden düzenlenmiştir. İl özel idaresi, il halkının mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilmek suretiyle oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir. İlgili kanunlar uyarınca yukarıda sözü edilen mahalli idare kuruluşları çeşitli amaçlarla kendilerine bağlı birlikler teşkil edebilmektedirler. Mahalli idareler tarafından kurulan bu mahalli idare birliklerinin bütçeleri de mahalli idareler bütçesi kapsamında yer almaktadır.⁶¹

Mahalli idareler, yukarıda belirtildiği gibi yöre halkının mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulmuşlardır. Bu kurumlar da, sosyal güvenlik kurumları gibi, her ne kadar genel idare içinde yer alsalar da merkezi yönetim dışında yer almaktadırlar. Bu sebeple mahalli idarelerin bütçeleri de yasama organı tarafından onaylanmamakta kendi özel kanunlarıyla yetkili kılınmış olan yönetim kurullarınca onaylanmakta ve yürütülmektedir.

Sonuç olarak, I, II ve III sayılı cetvellerde yer alan genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinin hazırlanışı, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması, görüşülmesi, kabulü, uygulanması, kesin hesapları ve iç ve dış denetime tabi tutulmaları bakımından, 5018 sayılı Kanun hükümlerine tabidirler. Mahalli idareler ile 5018 sayılı Kanun'un (IV) sayılı cetvelinde yer alan sosyal güvenlik kurumları ilgili olduğu ölçüde 5018 sayılı Kanun hükümlerine ve esas olarak da özel kanunlarında belirtilen hükümlere tabidirler.

⁶¹ Ekrem Candan, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Kamu İdare Bütçelerinin Hazırlanması ve Bütçelerin Uygulama Esasları – I", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 442, Haziran 2005, s.96.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na tabi ve aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olan kamu idareleri, bu Yönetmeliğin sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve hesapların konsolidasyonuna ilişkin hükümlerine tabidir.

5018 sayılı Kanuna göre genel yönetim kapsamına giren Genel Bütçe dışındaki kurumların Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğini esas alarak hazırlayacakları muhasebe yönetmelikleri ile ilgili çalışmalar, kurumların kendileri tarafından sürdürülmektedir. Adı geçen kurumların detaylı hesap planlarının hazırlanmasında kendilerine yardımcı olacak Muhasebat Genel Müdürlüğü 24 sıra No'lu Genel Tebliği 17.7.2005 tarih ve 25878 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin konsolide mali rapor, tablo ve istatistiklerinin üretilmesine imkân verecek detayda ortak yardımcı hesaplar oluşturulmuştur. Anılan kamu idareleri bu belirlenmiş ortak yardımcı hesap kodlarını esas alarak detaylı hesap planlarını oluşturmuşlar ve Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün uygun görüşünün alınmasından sonra uygulamaya başlamışlardır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak detaylı hesapların Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen standartlara uygun olarak ve genel yönetimin mali verilerinin konsolide edilmesine imkân verecek tarzda belirlenmiş ortak yardımcı hesaplar 07.10.2007 tarihinde yayımlanan "Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planlarına İlişkin Genel Tebliğ" ile yeniden düzenlenmiş ve 24 sıra No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliğ yürürlükten kalkmıştır.⁶²

Ekonomik kodlar esas alınarak hazırlanan detaylı hesap planları oluşturulurken bütçe türü esas olarak alınmıştır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planı Muhasebat Genel

⁶² Hastürk, a.g.m., s.70.

Müdürlüğü tarafından hazırlanmaktayken genel bütçe harici kuruluşlar ortak kodlar tebliğine uygun şekilde hesap planlarını kendileri hazırlamışlar ve Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün uygun görüşüyle bu hesap planlarını kullanmaya başlamışlardır. Buna göre; genel bütçeli kuruluşlar için tek bir hesap planı varken, özel bütçeli kurumların kendi faaliyetleri doğrultusunda hazırlamış oldukları ayrı ayrı hesap planları mevcuttur. Mevcut uygulamaya göre genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planları aşağıda sıralanmıştır:

- Genel bütçeli kurumlar için hazırlanmış tek bir detaylı hesap planı
- Üniversitelerin kullandığı tek bir detaylı hesap planı
- Üniversiteler haricinde diğer özel bütçeli kurumların her biri için 36 tane, düzenleyici denetleyici kurumların her biri için 8 tane ve sosyal güvenlik kurumlarının her biri için 2 tane olmak üzere toplam 46 adet farklı detaylı hesap planı
- İl özel idareleri ile belediye, bağlı birlik ve idareler için ayrı ayrı olmak üzere mahalli idarelerin 2 adet detaylı hesap planı

bulunmaktadır.

Kanunların idarelere verdikleri görevler ve yerine getirmeleri gereken kamu hizmetleri doğrultusunda idarelerin tüm mali işlemlerini muhasebeleştiribilmeleri için hesap planları yeterince detaylandırılmıştır. Hesap planları içerisinde en kapsamlıları olan genel bütçe detaylı hesap planı yaklaşık 18.000 satırdan, mahalli idarelerin hesap planları yaklaşık 8.000 satırdan oluşmaktadır.

Genel bütçenin ve mahalli idarelerin güncel detaylı hesap planları Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde yayımlanmakta ve yılı

bütçe kanununun yürürlüğe girmesini müteakip “Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi”nde belirtilen ekonomik kodlara uygun şekilde yeni detay kodları eklenerek sürekli olarak güncellenmektedir.

2.2. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda 5436 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik üzerine merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için hazırlanan “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çerçeve niteliğinde iken bu yönetmelik hesapların işleyişlerini detaylı bir şekilde anlatmıştır.

Yönetmeliğin kapsamı daha önce de değinildiği gibi merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleridir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne dayanılarak hazırlandığı için içerdikleri hükümler paralellik göstermektedir. Hesaplara niteliklerine ilişkin bilgiler detaylandırılmış, hesaplara ilişkin işlemler sıralanmış ve işleyişleri hesabın borç ve alacak çalışmasına göre teker teker sayılmıştır. Bu yönetmelikte ayrıca muhasebe dönemi, dönem başı işlemleri, dönem sonu işlemleri ve yönetim dönemi anlatılmaktadır.

Kamu idareleri mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesini bu yönetmeliklere uygun olarak yerine getirmek zorundadırlar. Yapılan işlemler iç kontrol mekanizmasıyla sürekli olarak denetlenmekte olup kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan kişisel hatalardan dolayı oluşacak zararlardan kişinin kendisi, verilen görevlerle sınırlı olarak sorumludur. Devlet muhasebesinde sorumlular ve sorumluluk sınırları belirlenmiş olup yetkili mercilere hesap verme yükümlülüğü getirilmiştir.

2.3. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Kuruluş Kanunu ve hesap sistemine ilişkin düzenlemeleri Osmanlı İmparatorluğu'na uzanan il özel idarelerinin muhasebesi, 1995 yılında yapılan düzenlemeye kadar tek taraflı kayıt yöntemi kullanıldığı için kamu kurumlarının muhasebe uygulamaları içinde en ilkel olanı olarak nitelendirilmektedir.

Belediyelerin muhasebe işlemleri önceleri 1580 sayılı Kanun'un 129'uncu maddesi gereğince 1931 yılında yayımlanan Belediye Muhasebe Usulü Nizamnamesi ve bu Nizamnameye dayanılarak düzenlenen "Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Talimatnamesi"ne göre yürütülmekte iken; İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanan ve 02.05.1990 tarih ve 20506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliği" ile birlikte değişikliğe uğramış ve son halini de 5018 sayılı Kanunu esas alarak hazırlanan "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği" ile almıştır.

İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanıp 01.10.1995 tarih ve mükerrer 22421 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1996 yılında uygulamaya giren "İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği" ise geçerliliğini yine "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği"nin yürürlüğe girmesiyle yitirmiştir.⁶³

Bu Yönetmelik hükümleri; il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve mahalli idare birliklerinin bütçe ve muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır.

Çalışmada mahalli idarelerin maddi duran varlıklarına ilişkin işlemlerde bu yönetmelik hükümleri esas alınmıştır.

⁶³ Kerimoğlu, v.d., a.g.e., s.12.

3. DEVLET MUHASEBESİNE YÖN VEREN ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

Muhasebenin temel kavramları çerçevesinde oluşan muhasebe standartları ve ilkeleri, muhasebe uygulamasının kuramsal dayanaklarıdır. İlkeler ve standartlar, bir bakıma temel muhasebe kavramlarının uygulamaya yansımalarını sağlayan araçlardır.

Devlet muhasebesinde standartlar oluşturulması yönünde çeşitli çalışmalar vardır. Ancak bu çalışmalar ortak bir zeminde yürütülmemektedir. İngiltere, Avustralya, ABD, Kanada gibi ülkelerde devlet muhasebe standartları oluşturulmasına yönelik çalışmalar vardır. Ayrıca OECD, IMF ve AB tarafından hazırlanan ve esas olarak genel yönetim sektöründe istatistiksel raporlamaya dayanan çeşitli muhasebe ve raporlama ilkeleri geliştirilmiştir. Ancak bu standartlar her zaman ortak bir temele dayanmamaktadır. Bunların yanında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komitesinde oluşturulan bir çalışma grubu uluslararası alanda devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturma çalışmalarına devam etmektedir.

Devlet muhasebesinde uluslararası alanda ortak standart ve ilkeler oluşturulması yönündeki çalışmalar gelişim ve değişim aşamasındadır. Bu amaçla, 2003 yılında, uluslararası kuruluşlar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komitesi ve devlet muhasebesi alanında başarılı uygulamalar yapan ülkelerin temsilcilerinden oluşan bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Bu çalışma grubunun amacı devlet muhasebesi ile istatistiksel raporlama standartları arasında uyum sağlamak ve bu amaçla Ulusal Hesap Sistemleri 1993, Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 ve Avrupa Hesap Sistemi 1995' te gerekli uyarlamaları yapmaktır.⁶⁴

⁶⁴ Her ne kadar üç ayrı hesap sistemi olarak adlandırılmış olsalar da ulusal ekonomiye ilişkin gerek yapılan tanımlar gerekse sınıflandırmalar her üç hesap sisteminde de benzer özellikler taşımaktadır.

Dünyada devletin ekonomideki ağırlığı devam etmektedir. Bu nedenle devlet ekonomide hem devlet şirketleri ile faaliyet gösterirken hem de kamu hizmetlerinin finansmanı için vergi toplamak ve bunu yeniden dağıtmak suretiyle ekonomiye yön vermektedir. Dolayısıyla hem iç ve dış yatırımcılar ve hem de devleti yönetenler devletin varlık ve yükümlülükleri hakkında daha detaylı, kapsamlı ve doğru veriye ihtiyaç duymaktadırlar. Bu ihtiyaç devlet sektöründe tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamasına geçilmesi yönündeki çabaları artırmaktadır. Diğer yandan devlet maliyesinin önemli bir unsuru olan bütçe sistemindeki gelişmeler devlet muhasebesi ile paralel ilerlememektedir. Bu durum karşımıza iki farklı muhasebe uygulamasını çıkarmaktadır. Bunlar, daha önce açıklandığı gibi, mali muhasebe ve bütçe muhasebesidir.

Muhasebe sisteminde mali muhasebe ve bütçe muhasebesi oluşturmanın sonucu olarak karşımıza iki sonuç çıkmaktadır. Bunlardan birincisi bütün mali işlemlerin tahakkuk esasına göre sonuçlarını raporlayan faaliyet raporları, diğeri ise bütçe muhasebesi sonucunda oluşan bütçe uygulama sonuçlarıdır. Bu durumda mali muhasebe işlemleri ile bütçe muhasebesi işlemlerinin açık olarak tanımlanması gerekmektedir. Bazı işlemler mali muhasebenin konusu olduğu halde bütçe muhasebesinin konusu olmayabilmektedir. Fakat bütün bütçe işlemleri mali muhasebenin konusuna girmektedir. Burada üzerinde durulması gereken husus işlemlerin ne zaman mali muhasebenin ve ne zaman bütçe muhasebesinin konusunu oluşturacağına karar verilmesidir.

Devlet muhasebesinde ortak standartlar oluşturmak çok önemlidir. Aynı zamanda bütçe muhasebesi standart ve ilkelerinin oluşturulması da önemlidir. Çünkü devlet muhasebesinden elde edilen rapor ve verilere güvenin tam olması önemlidir. Bunun için bazı teminatların olması gerekir. Devlet muhasebesinin rast gele değil belli standart ve ilkelere göre tutulduğu yönündeki güvence devlet hesaplarında hile yapılmadığı

yönündeki kanaati de güçlendirmektedir. Bu nedenle genel yönetim sektöründe uygulanacak mali muhasebe ve bütçe muhasebesinde standartlar ve ilkeler oluşturmak ve bunları uygulamak devlet hesaplarında güvenilirlik, doğruluk ve bütünlüğü sağlamak için oldukça önemlidir. Bu devlette saydamlık ve hesap verilebilirlik için de temel şartlardan biridir.⁶⁵

Devlet muhasebesindeki gelişmeler temelde OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi bölgesel, ekonomik ve siyasi birleşmelere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Farklı muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları, birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir. Bu durum da hem ülkeler mali istatistiklerinin konsolide edilmesi, hem de ulusal bir ekonomi içinde alt sektörlerde, farklı yönetim birimlerinin hesaplarının birleştirilmesinde sıkıntılar yaşanmaktadır.

Bir ulusal ekonomide örneğin merkezi yönetim ile yerel yönetime dâhil birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir. Yine aynı şekilde, örneğin, Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa Birliğin mali tablolarını oluşturmak oldukça zordur. Daha da geniş kapsamlı düşünülürse, örneğin IMF, dünya ülkelerinin mali istatistiklerini derlemektedir. Farklı ülkelere gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali istatistiklerini birbiri ile karşılaştırmak ve doğru bir şekilde birleştirmek mümkün değildir.⁶⁶

Bütün bunlar, yukarıda anılan uluslararası kuruluşların dünya ülkelerinde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması

⁶⁵ Baki Kerimoğlu, Eyyüp Kızılkaya, Haydar Kulaksız, Mesut Hastürk, Hadi Gülşen, Erkan Karaaslan, **Mahalli İdareler İçin Devlet Muhasebesi**, s.21.

⁶⁶ Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, a.g.e. Ankara,2002,s.8.

yönündeki gayretlerini arttırmaktadır. Bu doğrultuda, gerçekleştirilen başlıca çalışmalar sıralanmıştır.

3.1. Ulusal Hesaplar Sistemi

Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA93), Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, Dünya Bankası ve Birleşmiş Milletler tarafından birlikte hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır.⁶⁷

Söz konusu sistem, yukarıda belirtilen konular itibariyle muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken esasları içermektedir.⁶⁸

Ulusal Hesaplar Sisteminin amacı, son yıllarda ortaya çıkan ekonomiyle ilgili kavram ve tanımları ele alarak çeşitli kurum ve kuruluşların rapor ve yayınlarında gözlemlenen bu kavramların tanımları ve kapsamları arasındaki farklılığı ortadan kaldırmaktır.⁶⁹

Ulusal Hesaplar Sistemi, uluslararası alanda kabul görmüş kavramlar, tanımlar, sınıflandırmalar ve muhasebe kurallarının bir seti üzerine kurulu olarak, makro ekonomik hesapların, bilançoların ve

⁶⁷ Ömer Dağ, Hacı Bayram Çolak, **Mahalli İdareler Muhasebesi**, Ankara, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını Temmuz 2009, s.13.

⁶⁸ Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, **Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.9.

⁶⁹ Kamil Unur, Orhan İçöz, "Turizm Uydu Hesapları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 6, Sayı1, İzmir, 2004, s.308.

tabloların, anlamlı, tutarlı ve bütünleşmiş bir setinden oluşmaktadır.⁷⁰ Buna göre bu sistemin temel amacı, bir ekonominin bütünüyle kayıt altına alınmasıdır.⁷¹

Özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra dünya genelinde makro ekonomik kavramlarda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Önceleri birçok ekonomist toplulaştırılmış birkaç ekonomik değişkenle yetinirken, günümüzde istatistiksel analizlerde daha ayrıntılı ekonomik verilere gereksinim duyulmaktadır. Bu bilgilerin derlenmesi ise, ancak daha ayrıntılı istatistiksel verilerin toplanması ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla, bugünkü ulusal hesaplar sistemi gayri safi milli hâsılanın hesaplanmasından öte birbiriyle ilişkili birçok ekonomik değişkenden oluşan karmaşık bir sistemdir. Ulusal Hesaplar Sisteminde (SNA93) yer alan hesaplarda ekonominin kurallarına ve çalışma sisteminin algılanışına göre çok fazla ayrıntılı bilgi yoğunlaştırılmış biçimde kendilerini göstermektedir. Ayrıca, hesaplar bir ekonomi içerisinde yer alan karmaşık ekonomik faaliyetler ve değişik ekonomik unsurlar arasındaki ekonomik ilişkiler konusunda daha kapsamlı ve ayrıntılı kayıtlar da sağlamaktadır.⁷²

3.2. Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi

Avrupa Birliği'nin kullandığı Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi; bir ekonominin, bölgenin, ülkenin ya da ülkeler grubunun, bu ekonominin bileşenlerinin ve diğer ekonomilerle olan ilişkilerinin sistematik ve ayrıntılı açıklamasını yapan uluslararası alanda kabul görmüş bir hesaplama çerçevesidir. Ayrıca Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA95), Avrupa Birliği'nin istatistik alanında çalışmalar

⁷⁰ T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, **Turizm Uydu Hesapları**, 1996-1998, Ankara 2002, s.34.

⁷¹ Dadley Jackson, **The New National Accounts: An Introduction To The System of National Accounts 1993 and The European System of Accounts 1995**, 2000, s.3.

⁷² Unur, İçöz, a.g.m., s.309.

yapan alt kuruluğu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. ESA95'e göre kurumsal birimler, mal ve varlık sahibi olabilen, sorumluluk altına girebilen ve diğer birimlerle ekonomik faaliyetlerde bulunabilen ve işlem yapabilen birimlerdir. Bu sistem de kurumsal birimler beş sektör içinde gruplandırılmıştır. Bu beş sektör toplam ekonomiyi oluşturmaktadır. Ulusal ekonomiyi oluşturan bu beş sektör dışında kalan grup ise "Dış Âlem" olarak adlandırılmaktadır. Dış alem kendi içerisinde; Avrupa Birliği, Üçüncü ülkeler ve uluslararası kuruluşlardan oluşmaktadır.

Tablo 4: Ulusal Ekonomi ve Dış Âlem Sektörü

ULUSAL EKONOMİ	DIŞ ÂLEM
1. Mali şirketler <ul style="list-style-type: none"> • Merkez Bankası • Diğer parasal mali kurumlar • Sigorta şirketleri ve emeklilik fonları hariç diğer mali araçlar • Mali yardımcıları • Sigorta şirketleri ve emeklilik fonları 	Avrupa Birliği Üçüncü ülkeler ve uluslararası kuruluşlar
2. Mali olmayan şirketler	
3. Genel devlet <ul style="list-style-type: none"> • Merkezi Yönetim • Sosyal Güvenlik Kurumları • Mahalli İdareler • Eyalet Yönetimi 	
4. Hane halkı	
5. Kar amacı gütmeyen kuruluşlar	

Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM2001) ile paralellikler taşımaktadır. Bu düzenlemenin hazırlanmasında hem Avrupa Hesap Sistemi ve hem de Ulusal Hesaplar Sistemine uygun olması için gayret gösterilmiştir.⁷³

Avrupa Hesap Sistemi , 1970 yılında yayımlanan Avrupa Bütünleşik Ekonomik Hesap Sisteminin yerini almıştır. ESA95 ulusal

⁷³ Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, a.g.r., s.10.

muhasebe sistemleri ile ilgili olarak dünya çapında bir kılavuz görevi gören Ulusal Hesaplar Sistemi ile bütünüyle uyumlu olarak hazırlanmış ve yayımlanmıştır. Fakat Avrupa Hesap Sistemi daha çok Avrupa Birliği koşullarına ve yine birlik içerisinde ihtiyaç duyulan bilgi ve verilere odaklanmıştır. Tıpkı Ulusal Hesaplar Sistemi gibi Avrupa Hesap Sistemi de istihdam istatistikleri, üretim istatistikleri, dış ticaret istatistikleri gibi değişik ekonomik ve sosyal istatistiklere ait kavram ve sınıflandırmalarda tekdüzeni sağlamıştır. Bundan dolayı, Avrupa Hesap Sistemi ekonomik ve sosyal istatistiklere ilişkin olarak Avrupa Birliği ve üye ülkeler için merkezi bir referans görevi görmektedir.⁷⁴

Avrupa Hesap Sistemi çerçevesi iki temel tablo setinden oluşmaktadır. Bunlar; Sektör Hesapları ve Girdi-Çıktı Çerçevesi ve Endüstri Hesaplarıdır.

Bu Hesaplar ise cari hesaplar, sermaye hesapları ve bilanço hesapları olarak üç kategori altında toplanmaktadır.

3.3. Devlet Mali İstatistikleri

Devlet Mali İstatistikleri (GFSM 2001) IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve Dünya Bankası, Birleşik Milletler, OECD ve Avrupa Komisyonu'ndan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülke de aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir.⁷⁵

⁷⁴ European System of Accounts (ESA95), <http://forum.europa.eu.int>

⁷⁵ Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, a.g.r., s.9

Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı'nın temel amacı mali politikaların ve özellikle genel yönetimin ve geniş anlamda kamu sektörünün performansının analiz edilmesine ve değerlendirilmesine imkân veren kapsamlı bir kavram ve muhasebe çerçevesinin oluşturulmasıdır.⁷⁶

Devlet Mali İstatistikleri Sisteminin, Ulusal Hesaplar Sisteminden en önemli farklılığı; Devlet Mali İstatistikleri Sistemi vergiler, harcamalar, borçlanmalar gibi mali işlemlere odaklanırken, Ulusal Hesaplar Sisteminin mal ve hizmet üretim ve tüketimini de kapsamaktadır.⁷⁷

Muhasebenin gelişimine paralel olarak ulusal ekonomi verileri istatistik yerine muhasebe kanalıyla alınmaya başlanmıştır. Bu sayede kamu kesiminde de muhasebe kültürü ve anlayışı gelişmeye başlamıştır. Ülkemizde mali istatistikler hazırlanırken bu sınıflandırmalar baz alınmaktadır. Devlet açısından mali istatistiklerin kapsamında sadece genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bulunmamaktadır. ESA, GFS ve SNA'ya uyum sağlanmak üzere mali istatistiklerin derlenmesi amacıyla, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ve Türkiye İstatistik Kurumunun da görüşünü alınmak suretiyle, ayrıca genel yönetim sektörü adıyla bir kapsam belirlemeye ve bu kapsamdaki kamu idarelerinin mali verilerini almaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

3.4. Kamu Sektörü Komitesi

Kamu Sektörü Komitesi (IFAC-PSC), ulusal, bölgesel ve yerel yönetimlerin ihtiyacı olan muhasebe ve mali raporlamaya ilişkin esasları belirlemek üzere oluşturulmuş bir kuruldur. Bu kurul muhasebe mesleğinin dünya genelindeki en üst ve kapsayıcı organizasyonu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun alt birimi olarak çalışmalarını

⁷⁶ Government Finance Statistics Manual 2001, www.imf.org, s.1

⁷⁷ Government Finance Statistics Manual 2001, www.imf.org, s.4

sürdürmektedir. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ve gelişmiş ülkeler tarafından da kabul görmektedir. Bu kurulun ana stratejisi Uluslararası Devlet Muhasebesi Standartlarını daha önceden yayımlanmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlaştırmayı sağlamaktır. Kurul tarafından bugüne kadar 26 adet standart yayımlanmıştır.

Kurulun ana hedefi nedeniyle oluşturulan standartlar özel sektör standartlarına paralellik göstermektedir. Söz konusu standartlar, bütün kamu kurumlarında uygulanabilecek türden nitelikli ve küresel finansal raporlama standartlarıdır.⁷⁸

Bu kurul Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları oluşturmak ve yayımlamak, standartların genel kabul düzeyini yükseltmek ve kamu sektöründe finansal raporlamada ortaya çıkan mesele ve deneyimlere ilişkin olarak kılavuz görevi görecek diğer dokümanları yayımlamakla görevlidir.

Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu'nun geliştirdiği standartlar gerek tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, gerekse de nakit esaslı muhasebe sisteminde uygulanabilmektedir. Söz konusu standartlar genel amaçlı finansal raporlara ilişkin işlem ve olaylarla ilgili belirleme, ölçme, sunma ve açıklama gerekliliklerini ortaya koymaktadır. Burada sözü edilen genel amaçlı mali bildirimler kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla çıkartılan mali tabloları ifade etmektedir.

Türkiye'de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu'nun çıkarmış olduğu standartlara paralel olarak devlet muhasebe standartları alanındaki çalışmalar da Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yürütülmektedir.

⁷⁸ Handbook of International Public Sector Accounting Standards, www.ifac.org, s.15

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu'nun bugüne kadar geliştirmiş olduğu ve yayımladığı kamu muhasebesi standartları aşağıdaki tabloda sunulmuştur:⁷⁹

Tablo 5: Uluslararası Kamu Sektörü Standartları

Standart No	Standart Adı	IAS/IFRS
IPSAS 1	Mali Raporların Sunulması	IAS 1/ IFRS 1
IPSAS 2	Nakit Akış Tablosu	IAS 7
IPSAS 3	Raporlama Dönemindeki Net Fazlalıklar veya Hesap Açıkları, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler	IAS 8
IPSAS 4	Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	IAS 21
IPSAS 5	Borçlanma Maliyetleri	IAS 23
IPSAS 6	Kontrol Edilen Kuruluşlar için Konsolide Mali Tablolar ve Muhasebe İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi	IAS 27
IPSAS 7	Ortak Girişimlerdeki İştirakler Hakkında Mali Raporlama	IAS 28
IPSAS 8	Ortak Girişimlerdeki Paylar	IAS 31
IPSAS 9	Döviz İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler	IAS 18
IPSAS 10	Hiperenflasyonlu Dönemlerde Mali Raporlama	IAS 29
IPSAS 11	Yıllara Sâri İnşaat Sözleşmeleri	IAS 11
IPSAS 12	Stoklar	IAS 2
IPSAS 13	Finansal Kiralama	IAS 17
IPSAS 14	Raporlama Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylar	IAS 10
IPSAS 15	Mali Enstrümanlar: Kamuya Açıklama ve Sunuş Şekli/Sınıflandırma	IAS 32
IPSAS 16	Yatırım Malları	IAS 40

⁷⁹ http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm

Standart No	Standart Adı	IAS/IFRS
IPSAS 17	Maddi Duran Varlıklar	IAS 16
IPSAS 18	Mali Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	IAS 14
IPSAS 19	Karşılıklar, Durumu Belli Olmayan Pasifler ve Varlıklar	IAS 37
IPSAS 20	Raporlama Tarihi Ertesinde Yapılan Açıklamalar	IAS 24
IPSAS 21	Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IAS 36
IPSAS 22	Genel Bütçeli Kamu İdarelerinin Mali Bilgilerinin Açıklanması	-
IPSAS 23	Dövizle İlgili Olmayan İşlemlerden Sağlanan Gelirler	-
IPSAS 24	Mali Tablolardaki Bütçe Bilgilerinin Sunulması	-
IPSAS 25	Çalışanlardan Sağlanan Faydalar	-
IPSAS 26	Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü	-

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNDE VE MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak açıklamayı amaçlayan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda duran varlık tanımı dönen varlıklar aracılığı ile yapılmıştır. Buna göre duran varlıklar; işletmenin normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesi beklenmeyen ve ticari amaçlarla elde bulundurulmayan varlıklardır. Maddi duran varlıklar ise; işletmede bir etkinlik döneminden daha uzun sürelerde işletme çalışmalarının gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere edinilen maddi değerlerdir. Buna göre bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için;

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine ait olması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde kullanılmak ya da kiralanmak üzere edinilmiş olması, normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,
- Özel durumları dışında, bir yıl olarak belirlenen işletme etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması,

gerekmektedir.

1. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE MADDİ DURAN VARLIKLAR

2004 yılına kadar uygulanmakta olan ve 14.01.1990 tarih ve 20402 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Devlet Muhasebe Yönetmeliği’ne göre uygulanmakta olan muhasebe sisteminde maddi duran varlıklara ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Ancak 20.02.2004 tarih ve 25379 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Genel Bütçeye Dâhil İdareler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği’nin 463. maddesi ile Devlet Muhasebe Yönetmeliği’nin yürürlükten kaldırılmasıyla beraber maddi duran varlıklar hesap grubu muhasebe sisteminde yerini almış böylece devlet muhasebesindeki en büyük eksikliklerden biri de ortadan kalkmıştır. İki yıl yürürlükte kalan bu yönetmelik de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle bir takım değişikliklere uğramış ve “Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği” olarak 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 2005 yılında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 42’nci maddesinde yapılan değişiklikle kamuya ait maddi duran varlıkların tespitinin ve izlenmesinin önemi daha da artmıştır. Bu kanuna göre artık kesin hesap kanun tasarısı Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulurken, kesin hesap kanun tasarısı ekinde ayrıca mal yönetim hesabı icmal cetvellerinin de verilmesi gerekmektedir. Bu şekilde maddi duran varlıklar için hesap verme sorumluluğunun kapsamı daha da genişlemiş, ilgililer yasama denetimine de tabi olmuşlardır.

Daha sonra da 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda 5436 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik üzerine merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için hazırlanan “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile bu yönetmeliğe esas olarak

Çıkarılan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Şu anda yürürlükte olan yönetmeliklerdir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 23'üncü, 24'üncü, 25'inci, 27'inci, 28'inci ve 29'uncu maddelerinde maddi duran varlıklara ve özellikli işlemlerine değinilmiş, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 169'uncu maddesinde maddi duran varlıkların izleneceği hesap grubu ve bu hesap grubunda yer alan hesapları belirlenmiş, 170'inci maddesinde maddi duran varlıklar hesap grubuna ilişkin özellikli işlemlerden bahsedilmiş, 171 ile 191'inci maddeleri arasında ise maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesapların niteliği ve hesaplara ilişkin işlemlere yer verilmiştir. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 162 ile 183'üncü maddeleri arasında da Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile çoğunlukla paralel Şekilde maddi duran varlıklara değinilmiştir.

Yürürlükte bulunan düzenlemelere göre; Maddi duran varlıklar hesap grubu, kamu idarelerince faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar ile bunların birikmiş amortismanlarının izlenmesi için kullanılmaktadır.⁸⁰

Devlet muhasebesinde de maddi duran varlıklar niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşmaktadır.

- 250 Arazi ve Arsalar Hesabı
- 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı
- 252 Binalar Hesabı
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
- 254 Taşıtlar Hesabı
- 255 Demirbaşlar Hesabı
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

⁸⁰ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, md. 169.

- 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
- 259 Yatırım Avansları Hesabı

Maddi duran varlıklar hakkında 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44'üncü maddesinde⁸¹ belirtilen yönetmeliklerin ilgili hükümleri ile ilerleyen bölümlerde detaylı bir şekilde bahsedilecek olan aşağıdaki hükümlere göre işlem yapılmaktadır.

- Maddi duran varlıkların hesaplara alınması
- Maddi duran varlıklar için yapılan değer artırıcı harcamalar
- Yapılmakta olan yatırımlara ilişkin işlemler
- Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme işlemleri
- Maddi duran varlıkların amortisman işlemleri
- Maddi duran varlıkların net değeri ve satılması

5018 sayılı Kanun'un 44'üncü maddesine dayanılarak 02.10.2006 tarihli ve 26307 sayılı Resmi Gazete'de taşınmazlara ilişkin olarak "Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik" ve 18.01.2007 tarihli ve 26407 sayılı Resmi Gazete'de de taşınırlara ilişkin olarak "Taşınır Mal Yönetmeliği" yayımlanmıştır.

⁸¹ MADDE 44.- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, taşınır ve taşınmaz edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılması, ecrimisilin tahsil ve takibinde izlenecek yöntem, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin yönetimi ve korunması, işgalli malların tahliyesi gibi hususlar ilgili kanunlarında düzenlenir. Bu malların kaydı ile taşınırların muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi ve mal yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesine ilişkin usûl ve esaslar, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir. Türk Silahlı Kuvvetleri (Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı dâhil) ile Millî İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün taşınırlarının kayda alınması ile bunların yönetim ve iç denetimine ilişkin usûl ve esaslar Millî Savunma, İçişleri ve Maliye bakanlıklarınca birlikte hazırlanarak Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir.

1.1. Maddi Duran Varlık Hesaplarının Nitelikleri

Arazi ve arsalar hesabı, kamu idarelerine ait her türlü arazi ve arsalarının izlenmesi için kullanılmaktadır. Detaylı hesap planlarında Arazi ve Arsalar Hesabının yardımcı hesaplar itibarıyla görünümü şu şekildedir:

Tablo 6: Detaylı Hesap Planında Arazi ve Arsalar Hesabının Görünümü

250			ARAZİ VE ARSALAR HESABI
250	01		Araziler
250	01	01	Tarla
250	01	02	Bağ Bahçe
250	01	03	Çayır ve Otlaklar
250	01	04	Tarım Dışı Alanlar
250	01	05	Ağaçlandırılmış Alanlar
250	02		Arsalar

Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı; herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş kamu idarelerine ait her türlü yol, köprü, baraj, tünel, bölme, sarnıç, iskele, park, bahçe, kuyu ve benzeri yapıların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Tablo 7: Detaylı Hesap Planında Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Hesabının Görünümü

251			YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI
251	01		Boru Hatları
251	02		Enerji Nakil Hatları
251	03		Su İsale Hatları
251	04		Kanalizasyon Hatları
251	05		Tüneller
251	06		Köprü ve Geçitler
251	07		Yollar
251	08		Sulama Kanalları
251	09		Baraj ve Göletler
251	10		Hava Meydanları
251	11		Liman ve Rıhtımlar

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI (DEVAM)		
251	12	İskeleler
251	13	Çekek Yerleri
251	14	Balıkçı Barınakları
251	15	Mendirekler ve Dalgakıranlar
251	16	Şamandıra, Dolfen ve Platformlar
251	17	Toplu Taşıma Hatları ve İstasyonları
251	18	Park ve Bahçeler
251	19	Kuyular
251	20	Duraklar
251	99	Diğer Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Binalar hesabı ise, kamu idarelerine ait her türlü binalar ile bunların bütünleyici parçaları ve eklentilerinin izlenmesi için kullanılır. Alt hesap sınıflandırması binaların amaçlarına göre yapılmıştır.

Tablo 8: Detaylı Hesap Planında Binalar Hesabının Görünümü

252 BİNALAR HESABI		
252	01	Beton, Kâgir, Demir ve Çelik Binalar
252	02	Ahşap-Kerpiç Binalar
252	03	Galip Malzemesi Saç, Çinko, Teneke Olan Binalar
252	04	Galip Malzemesi Teneke Muvakkat Barakalar ile Prefabrik Binalar
252	99	Diğer Binalar

Tesis, makine ve cihazlar hesabı; kamu idarelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan büro makine ve cihazları hariç her türlü makine, tesis ve cihazları ile bunların eklentileri ve yükleme, boşaltma, aktarma makine ve gereçlerinin izlenmesi için kullanılmaktadır.

Tablo 9: Detaylı Hesap Planında Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabının Görünümü

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI		
253	01	Tesisler
253	02	Makineler ve Aletler
253	03	Cihazlar ve Aletler

Taşıtlar hesabı, kamu idarelerine ait taşıtların izlenmesi için kullanılır. Alt sınıflandırma karayolu taşıtları, su ve deniz taşıtları, hava taşıtları, demiryolu ve tramvay taşıtları şeklindedir.

Tablo 10: Detaylı Hesap Planında Taşıtlar Hesabının Görünümü

254		TAŞITLAR HESABI
254	01	Karayolu Taşıtları
254	02	Su ve Deniz Taşıtları
254	03	Hava Taşıtları
254	04	Demiryolu ve Tramvay Taşıtları

Demirbaşlar hesabı ise; kamu idarelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi uzun süre kullanılabilen varlıkların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Tablo 11: Detaylı Hesap Planında Demirbaşlar Hesabının Görünümü

255		DEMİRBAŞLAR HESABI
255	01	Döşeme ve Mefruşat
255	02	Büro Makineleri
255	03	Mobilyalar
255	04	Beslenme, Gıda ve Mutfak Demirbaşları
255	05	Canlı Demirbaşlar
255	06	Tarihi veya Sanat Değeri Olan Demirbaşlar
255	07	Kütüphane Demirbaşları
255	08	Eğitim Demirbaşları
255	09	Spor Amaçlı Kullanılan Demirbaşlar
255	10	Güvenlik, Kontrol ve Tedbir Amaçlı Demirbaşlar
255	11	Demirbaş Niteliğindeki Süs Eşyaları
255	12	Kullanımda Olan Demirbaş Niteliğinde Eşyalar
255	99	Diğer Demirbaşlar

Diğer maddi duran varlıklar hesabı, özellikle kendi bölümlerinde tanımlanamayan ve daha önce sayılmış olan hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen diğer maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Tablo 12: Detaylı Hesap Planında Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabının Görünümü

256		DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI
256	01	Orta Malları ve Genel Hizmet Alanları
256	02	Ormanlar
256	03	Maden Ocakları
256	04	Sınırlı Ayni Haklar
256	99	Diğer Maddi Duran Varlıklar

Birikmiş amortismanlar hesabı, maddi duran varlık bedellerinin yararlanma süresi içinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek için kullanılan hesaptır.

Tablo 13: Detaylı Hesap Planında Birikmiş Amortismanlar Hesabının Görünümü

257		BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)
257	01	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
257	02	Binalar
257	03	Tesis, Makine ve Cihazlar
257	04	Taşıtlar
257	05	Demirbaşlar
257	06	Diğer Maddi Duran Varlıklar

Yapılmakta olan yatırımlar hesabı; kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği

tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılıncaya kadar izlenmesi için kullanılmaktadır.

Tablo 14: Detaylı Hesap Planında Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Görünümü

258		YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	
258	01		Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
258	02		Binalar
258	03		Tesis, Makine ve Cihazlar
258	04		Taşıtlar
258	90		2005 Yılından Devreden Silinen Kodlara Ait Tutarlar

Son olarak da yatırım avansları hesabı, yurt içi veya dışından sözleşmeye dayanılarak edinilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen yatırım avanslarının izlenmesi için kullanılmakta olan hesap olarak tanımlanmıştır.⁸²

Tablo 15: Detaylı Hesap Planında Yatırım Avansları Hesabının görünümü

259		YATIRIM AVANSLARI HESABI	
259	01		Müteahhitlere Verilen Avanslar
259	02		Akreditifler

1.2. Maddi Duran Varlıkların Hesaplara Alınması

Maddi duran varlıklar satın alınarak, envantere dâhil edilerek, devir veya bağış gibi işlemler sonucunda kayıtlara alınmaktadır. Muhasebe işlemleri kamu idarelerinin muhasebe birimleri tarafından muhasebeleştirilmektedir. Tüm mali işlemler düzenli bir şekilde gerçekleşme sırasına göre hesap dönemi başında "1" den başlamak

⁸² Kamu idarelerince yapılacak yatırım avansı şeklindeki ön ödemelerin şekilleri, devir ve mahsup işlemleri, yapılacak ön ödemelerin idareler ve gider türleri itibariyle tutar ve oranlarının tespiti ve diğer işlemler hakkında, Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Hükümleri uygulanır.

üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırılarak kaydedilmektedir. Her muhasebe işlemi mutlaka belgeye dayanmalıdır.

Maddi duran varlıklara ilişkin nakden veya mahsuben yapılan harcamalar “Ödeme Emri Belgesi” kullanılarak, bağış veya yardım alınması, devir, maddi duran varlık satılması gibi diğer işlemler ise “Muhasebe İşlem Fişi” kullanılarak muhasebeleştirilmektedir.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri muhasebeleştirme işlemlerini web tabanlı saymanlık otomasyon sistemi aracılığıyla yerine getirmektedir. Elektronik ortamda düzenlenen belgeler muhasebeleştirildiklerinde en başta işlem numarası alınmakta, bu işlemin harcama yetkilisi tarafından onaylanmasının ardından da yevmiye numarası verilmektedir.

Türkiye’de devlet muhasebesi alanında başlayan çalışmalar neticesinde kamu kurumlarına ait taşınır ve taşınmaz maddi duran varlıklar genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından 2004 yılı, diğer kamu kurumlarında ise 2006 yılı itibarıyla kayıt altına alınmaya başlanmıştır.

Maddi duran varlıkların bir kısmı taşınmaz mal, bir kısmı da taşınır mal niteliğindedir. Kamu idarelerinin taşınmaz mallarının yönetiminde ve kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ilişkin olarak “Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik” ve kamu idarelerine ait taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımına ilişkin esas ve usulleri belirlemek için de “Taşınır Mal Yönetmeliği” yayımlanmıştır.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar olarak takip

edilmesi amacıyla kayıt altına alınmasıdır. Kayıtların belgeye dayanması esastır. Bu yönetmelikle beraber; tapuda kayıtlı olan taşınmazlar, tapuda kayıtlı olmayan taşınmazlar, orta malları, genel hizmet alanları kayıt altına alınmaya başlamıştır. Ancak uygulamada taşınırılar için gerekli kayıt altına alma işlemlerinin tamamlanmasına rağmen taşınmazlar için aynı başarının sağlandığı söylenemez. Taşınmazlar için kayıt altına alma işlemleri sadece yeni alınanlar ve satılanlar ile sınırlı kalmıştır.

08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin geçici 1’inci maddesinde: “Bu Yönetmeliğin yürürlük tarihinden önce kapsama dâhil kamu idarelerine ait olan varlıklar ve yabancı kaynaklardan envanter ve değerlemesi yapılamadığından muhasebe kayıtlarına alınamamış olanların kayıtlara alınmasına ilişkin esas, usul ve süreler Bakanlıkça⁸³ belirlenir.” denilmektedir. Bu kapsamda, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin yeni Devlet muhasebesi düzenlemeleri öncesinde elde ettikleri fakat kayıt altına almadıkları duran varlıklarını gerek satış gerekse başka yollarla elden çıkardıklarında öncelikle elden çıkarma bedelleriyle veya envanteri yapıldığında harcama birimi tarafından bildirildikçe, muhasebe birimince ilgili maddi duran varlık hesabına borç ve karşılığında 500-Net Değer⁸⁴ hesabına alacak kaydedilmek suretiyle kayıt altına almaktadırlar.

Yatırım veya kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmektedir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeli; alış bedeline, faiz hariç olmak üzere vergi, resim ve

⁸³ T.C. Maliye Bakanlığı

⁸⁴ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 347’inci maddesinde; Net değer hesabı; hesaplarda kayıtlı varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar, değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, geçmiş yıllar olumlu-olumsuz faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonuçları toplamı arasındaki fark, hesaplarda kayıtlı olmayan varlık ve yabancı kaynaklardan kaydi envanteri yapılarak hesaplara alınanlar ile öz kaynaklar ana hesap grubundaki diğer hesaplarda kayıtlı tutarlardan bu hesaba aktarılmasına Bakanlıkça karar verilenlerin izlenmesi için kullanılır.

harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi sonucunda ulaşılan bedeldir. Ancak, katma değer vergisi mükellefi olan kamu idarelerinin, edindikleri maddi duran varlıklar için ödedikleri katma değer vergisi tutarları, maliyet bedeline dâhil edilmez. Ayrıca, alım işlemlerinde yapılan indirimler veya herhangi bir nedenle alış bedeli üzerinden yapılan iadeler, alış bedelinden düşülür ve genel yönetim giderleri ve varlığın elde edilmesi veya kullanılabilir duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilmeyen giderler, maliyet bedeline ilave edilmez.⁸⁵

Taşınır Mal Yönetmeliği'ne göre satın alınan taşınırlar için, teslim alındıktan sonra, Taşınır Kod Listesindeki hesap kodları itibarıyla üçer nüsha Taşınır İşlem Fişi düzenlenmektedir.

Taşınır İşlem Fişleri (TİF) şu durumlarda düzenlenmektedir:

- Satın alma gerçekleştiğinde giriş TİF'i,
- Tüketim madde ve malzemeleri tüketildiğinde, dayanıklı taşınırlar kullanıldığında, satış-devir işlemleri gerçekleştirildiğinde, yok olma, fire sayım noksanı oluştuğunda çıkış TİF'i.

Maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplara kayıt yapılırken yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da kullanılmaktadır.

Maddi duran varlıkların bütünleyici parçaları ve eklentileri, ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilmektedir. Faturada çeşitli taşınırlar için topluca gösterilmiş giderler olması durumunda, giderler taşınırların alış bedelleri ile orantılı olarak paylaşılır. Taşınırlar faturada kayıtlara esas olacak şekilde çeşitleri itibarıyla ayrı ayrı gösterilmelidir.

⁸⁵ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, md. 24.

Herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıklar, rayiç değeriyle muhasebeleştirilir. Varlığın rayiç değeri bilinmiyorsa idarece tespit edilen değeri esas alınmalıdır. Örneğin bağış veya hibe olarak edinilen maddi duran varlıklar varsa bilinen değerleriyle aksi durumunda da değerlemesi yapıldıktan sonra değer tespit komisyonu⁸⁶ tarafından tespit edilen değerleriyle hesaplara alınmaktadır.

Sanat eserlerinden hesaplara alınmasına karar verilenler, sigorta değerleri veya takdir edilen değerleriyle, sigortalanmamaları veya değer takdir edilememesi durumunda ise iz bedeliyle⁸⁷ muhasebeleştirilmektedir.

Kullanım değeri kalmayan ve kullanımı veya satışından herhangi bir ekonomik fayda beklenilmeyen maddi duran varlıklar, kayıtlı buldukları maddi duran varlık hesabından çıkarılarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına alınmalıdır. Ayrıca bedelsiz devir, kullanılamaz hale gelme, yok olma ve hurdaya ayrılma hallerinde kayıtlı değerleri ile kayıtlardan çıkarılmalıdırlar.

Taşınır Mal Yönetmeliği taşınırın muhasebe kayıtlarına alınmasında Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne atıfta bulunmuştur. Yönetmeliğin 8'inci maddesinde taşınır işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne dayanılarak çıkarılmış ilgili muhasebe düzenlemeleri ve bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde muhasebe yetkilileri tarafından yapılacağı belirtilmiştir.

⁸⁶ Değer tespit komisyonu, harcama yetkilisinin onayı ile taşınır kayıt ve kontrol yetkilisinin ve işin uzmanının da katıldığı en az üç kişiden oluşturulur. Komisyon değer tespitinde ticaret odası, sanayi odası, borsa, meslek kuruluşları, ilgili diğer kuruluşlardan veya aynı nitelikteki taşınırı satın alan idarelerden ve fiyat araştırması sonuçlarından yararlanabilir.

⁸⁷ Görüldüğü üzere devlet muhasebesindeki iz bedeli uygulaması ticari muhasebeden tamamen farklı bir amaç için kullanılmaktadır.

Yönetmeliğe göre kamu idarelerince bütün taşınırların ve bunlara ilişkin işlemlerin kayıt altına alınması esastır. Taşınır kayıtları, yönetim hesabı verilmesine esas olacak şekilde tutulmalıdır. Her bir kaydın belgeye dayanması şarttır.

Bu çerçevede;

- Önceki yıldan devren gelen taşınırlar ile içinde bulunulan yılda herhangi bir şekilde edinilen veya elden çıkarılan taşınırlar,
- Taşınırlardaki kayıp, fire ve benzeri nedenlerle meydana gelen azalmalar,
- Sayım sonucunda ortaya çıkan fazlalar, miktar ve değer olarak kayıtlara alınarak takip edilir.

Taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedilir. Dönem sonlarında yeniden değerlendirme ve amortismanına tabi tutulan maddi duran varlıkların miktar ve değerlerinde; satılma, başka bir birime devredilme, kaybolma, çalınma, yanma, kırılma, bozulma gibi nedenlerle ortaya çıkan eksilmeler, ilgili harcama biriminin taşınır ve taşınmazlarının kayıt ve kontrolünden sorumlu personel ile harcama yetkilisince muhasebe birimine bildirilir. Bunun üzerine ilgili muhasebe birimince kayıtlar güncellenir.

Giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilmektedir. Fiziki veya kullanım

özellikleri nedeniyle numaralandırılması mümkün olmayan taşınırlara bu işlem uygulanmaz.

Ayrıca kapsamdaki kamu idareleri muhasebe detaylı hesap planlarını, Taşınır Kod Listesine uygun olarak belirlemek zorundadırlar.

Aynı bütçeli kamu idaresinin harcama birimleri arasındaki maddi duran varlık aktarmaları, muhasebe işlem fişi düzenlenmek suretiyle muhasebe kaydı ile yapılır. Aynı muhasebe birimine bağlı harcama birimleri arasındaki aktarmalar ilgili varlık hesabına borç ve alacak, başka muhasebe birimlerine bağlı harcama birimleri arasındaki aktarmalar ise muhasebe birimleri arası işlemler hesabına kaydedilmek suretiyle yapılmaktadır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci maddesinde bu durumlara ek olarak; Maddi duran varlıklardan satın alma suretiyle edinilen taşınırların giriş işlemleri için düzenlenen taşınır işlem fişlerinin bir nüshasının ödeme emri belgesi ekinde, diğer şekillerde edinilen taşınırların girişleri ve hesaplarda kayıtlı taşınırların çıkışları için düzenlenen taşınır işlem fişlerinin birer nüshasının ise düzenleme tarihini takip eden on gün içinde ve her durumda malî yıl sona ermeden önce muhasebe birimine gönderilmesinin ve muhasebeleştirilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

1.3. Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamalar

Maddi duran varlığın verimini, ömrünü, dolayısıyla iktisadi değerini artıran harcamalar aktifleştirilmeli ve amortisman hesaplamasında dikkate alınmalıdır. Bu amaçla Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 25'inci maddesinde ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci

maddesinde; maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edileceği, amortisman hesaplamasında dikkate alınacağı ve bunların dışında maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedileceği belirtilmiştir.

Bunlara ek olarak; çalışmanın “Maddi duran varlıkların amortisman işlemleri” başlığı altında daha detaylı incelenecek olan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği’nde değer arttırıcı harcamalar için limitler belirlenmiştir. Hesaplarda kayıtlı duran varlıklar için yapılan harcamalardan 14.000 TL (buna tabi olan varlıklar 253 hesabında yer alan makine ve cihazlar, 254 Taşıtlar ve 255 Demirbaşlar’dır.) ve 34.000 TL (buna tabi olan maddi duran varlıklar ise 251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri, 252 Binalar ve 253 hesabında yer alan tesislerdir.) limitlerini aşanlar değer arttırıcı harcama olarak kabul edilmiştir.

1.4. Yapılmakta Olan Yatırımlara İlişkin İşlemler

Bütçeye gider kaydıyla edinilen yapılmakta olan yatırımlara ilişkin ödeneklerin, bütçenin ekonomik sınıflandırmasındaki “Sermaye Giderleri” bölümüne ait olması gerekmektedir. Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen maddi duran varlıklar, geçici kabul işlemi tamamlandıktan sonra ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır. Geçici kabulün tamamlandığı tarih, 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 44’üncü⁸⁸ maddesine göre geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihtir.

⁸⁸ 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 44 üncü maddesine göre geçici kabulün tamamlandığı tarih, İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Ayrıca, bitim

Yapılmakta olan yatırımlar hesabı, maddi duran varlık çeşitlerine göre bölümlenmekle birlikte proje bazında raporlanır ve her bir iş için proje numarasıyla ayrı bir taahhüt kartı tutulmalıdır. Bu hesaba kayıtlı tutarlar girişilen taahhütler için fiyat farkı ve benzerleri dâhil yapılan toplam ödemeleri göstermektedir.

1.5. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme İşlemleri

Enflasyon dönemlerinde amortisman tabi varlıkların maliyet bedelleri üzerinden ayrılan amortisman giderleri, reel gider etkilerini yansıtmamaktadır. Ülkelerdeki fiyat seviyesinin yükselmesi ve buna bağlı olarak ülke parasının satın alma gücünün düşmesi, maliyet değeriyle muhasebeleştirilen maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarında değerlerinin çok altında bir tutarda yer almalarına neden olmaktadır. Bu amaçla, enflasyonun bu olumsuzluğunu gidermek için maddi duran varlıklara ve amortismanlara yeniden değerlendirme işlemi yapılmaktadır.

Değerleme oranını belirlemeye Devlet Muhasebe Standartları Kurulu yetkilidir. Ancak şu ana kadar Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından yeniden değerlendirme oranını belirlemeye yönelik bir çalışma yapılmamıştır. Bu nedenle günümüzde amortisman tabi maddi duran varlıklara yeniden değerlendirme işlemi yapılmamaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 28'inci maddesinde ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci maddesinde; kapsama dâhil kamu idareleri, bilançolarına dâhil amortisman tabi varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı

tarihinden sonra bu işlemlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her nam ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Kurul⁸⁹ tarafından belirlenen oranı geçerse, her hesap dönemi sonu itibariyle Bakanlıkça⁹⁰ belirlenecek esas ve usullere göre aşağıdaki şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere yeniden değerlendirme yapılabilmesinin üç tane şartı bulunmaktadır:

- Devlet Muhasebe Standartları tarafından bir oran belirlenmesi,
- Amortisman tabi varlıkların ve bu varlıklara ilişkin amortismanların son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamının bu oranı geçmesi,
- Maliye Bakanlığı tarafından bir esas ve usul belirlenmesi.

Bilanço varlıkları ve bu varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilir.

Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artış ve azalışları, ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilirken, karşılıkları da yeniden değerlendirme farkları hesabına kaydedilir. Değer artış veya azalışı, amortisman tabi varlıkların yeniden değerlemesinden önceki net bilanço varlık değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço varlık değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço varlık değeri, varlıkların bilanço varlıklarında yazılı değerlerinden, birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder.

Bir hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. Ayrıca hesap dönemi içinde edinilen amortisman tabi varlıklar için

⁸⁹ Devlet Muhasebe Standartları Kurulu

⁹⁰ T.C.Maliye Bakanlığı

edinildiği dönem için yeniden değerleme yapılmaz. Değerleme, mali yılsonu itibarıyla yapılmalıdır.

Bir varlığın yeniden değerlemesi sonucunda ortaya çıkan artış tutarı, öz kaynaklar ana hesap grubu içindeki yeniden değerleme farkları hesabına ilave edilir. Bir varlık herhangi bir nedenle elden çıkarılmışsa yeniden değerleme artışı da hesaplardan çıkarılır. Yeniden değerleme farkları hesabına kaydedilmiş tutarlar ilgili varlık tamamen amorti edildikten sonra net değer hesabına aktarılabilir.

1.6. Maddi Duran Varlıkların Amortisman İşlemleri

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre; bir yıldan fazla kullanılabilen ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmaktadır. Amortisman tabi varlıklar; birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen, sınırlı bir hizmet süresi olan ve bir kamu idaresi tarafından mal ile hizmet üretim ve tedarikinde kullanılan veya kurum içi genel yönetim amaçları için elde tutulan varlıklardır.

Devlet Muhasebesinde ayrılan amortisman tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Duran varlıkların amortisman ve tükenme payına tabi değerleri maliyet bedelidir. Maliyet bedeli ise, bir varlığın satın alınması, üretilmesi veya değerinin artırılması için yapılan harcamalar veya verilen kıymetlerin toplamıdır. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değerdir.

Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması sonucunu doğurması durumunda amortisman hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılmaktadır.

Bir varlığın kullanımından elde edilebilecek ekonomik fayda tüketildikçe, bu tüketimi yansıtılabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir.

Amortismanına tabi olup, yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden varlıklar üst yöneticinin uygun görüşü üzerine giderleştirilir. Çeşitli nedenlerle kamu idarelerinde kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıklardan, diğer duran varlıklar hesap grubuna aktarılanların birikmiş amortisman tutarları, diğer duran varlıklar hesap grubu içindeki birikmiş amortismanlar hesabına aktarılır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması" başlıklı 27'nci maddesinde; Yönetmelik kapsamına dâhil kamu idarelerince muhasebe sistemine dâhil edilen duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir" denmektedir. Bu hüküm çerçevesinde; genel yönetim kapsamına dâhil kamu idarelerinde muhasebe sistemine dahil edilen duran varlıklardan hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre 10.01.2008 tarihli ve 26752 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği" nde belirlenmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği'ne göre Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe sistemine dâhil edilen maddi duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım

aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri amortismanına tabi değildir.

İlgili Tebliğ'de Duran varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılmasında normal amortisman yönteminin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu yöntemle göre varlıklar için amortisman ve tükenme payı, varlığın yararlanma süresine göre "Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları Listesi"nde belirlenen oranlarda her sene eşit olarak ayrılır. Amortisman ve tükenme payı süresi, duran varlıkların aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için "1" rakamı bu Tebliğ ekinde belirtilen, varlığın yararlanma süresine göre belirlenmiş orana bölünür.

Tebliğ'de 14.000 TL ve 34.000 TL olarak iki maliyet limiti belirlenmiştir.⁹¹ Her biri için 14.000 TL'yi aşmayan dayanıklı taşınırlar⁹² ve 34.000 TL'yi aşmayan taşınmazlar için amortisman oranı % 100 olarak belirlenmiştir. Ayrıca; 256 Diğer Maddi Duran Varlıkların da tutarına bakılmadan % 100 amortisman ayrılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle maliyet bedeli bu tutarlara kadar olan duran varlıklar, hesaplara alındığı yılın sonunda tamamen amorti edilecektir. Bu limitleri aşmayan amortismanına tabi maddi duran varlıklar varlık hesaplarına alınırken aynı zamanda "Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defteri" ne kayıt yapılmayacaktır. Limitleri aşan maddi duran varlıklar ise varlık hesaplarına kaydedilirken aynı zamanda amortismanlarını Tebliğ ekinde yer alan süre ve oranlara göre hesaplayıp bunu "Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defteri" ne kaydedeceklerdir.⁹³

⁹¹ Bu limitler Bu limitler, yapım aşamasındaki maddi duran varlıklar için aktifleştirilen maliyetlerin, geçici ve kesin kabule tabi işlerde geçici kabulün onaylanmasından, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlanmasından sonra ilgili varlık hesabına aktarıldığı toplam tutarı için geçerlidir.

⁹² 18.01.2007 tarihli ve 26407 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Taşınır Mal Yönetmeliği" eki Taşınır Kod Listesi'nde taşınırlar Tüketim Malzemeleri ve Dayanıklı Taşınırlar olarak sınıflandırılmıştır.

⁹³ Diğer Maddi duran Varlıkların adı geçen deftere kayıt olması gerekmemektedir.

Yukarıda açıklananları özetlemek gerekirse; Yer altı ve Yerüstü Düzenleri, Binalar, Tesis, Makine ve Cihazlar (Taşınır hâric) hesaplarında kayıtlı ve 34.000 TL limitini aşmayan her bir duran varlık için; Tesis, Makine ve Cihazlar (Sadece taşınır), Taşıtlar ve Demirbaşlar hesaplarında kayıtlı ve 14.000 TL maliyet limitini aşmayan her bir varlık için ve Diğer Maddi Duran varlıklar için %100 amortisman uygulanması gerekmektedir.

Hesaplarda kayıtlı duran varlıklar için yapılan harcamalardan 14.000 TL (buna tabi olan varlıklar 253 hesabında yer alan makine ve cihazlar, 254 Taşıtlar ve 255 Demirbaşlar'dır.) ve 34.000 TL (buna tabi olan maddi duran varlıklar ise 251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri, 252 Binalar ve 253 hesabında yer alan tesislerdir.) limitlerini aşanlar değer artırıcı harcama olarak kabul edilmiştir.

Kapsama dâhil idarelerden ilgili Tebliğ'in yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerde duran varlıkları için amortisman ve tükenme payı ayırma uygulaması yapanlar, uyguladıkları süre ve yöntemlerine bakılmaksızın bu limitlerin altında kalan amortisman tabi varlıkların henüz amorti edilmemiş kısımlarını tamamen amorti edeceklerdir. Limitin üzerinde kalan varlıkları için ise uyguladıkları süre ve yöntemlerine varlık tamamen amorti edilinceye kadar devam edebileceklerdir.

Buna göre kapsama dâhil kamu idarelerinin 2008 ve sonraki yıllarda tam ve düzenli amortisman uygulamasını yapabilmeleri için; belirlenen limitlerin üzerinde olan varlıkların ilk kayıtları ile değer artırıcı harcamalara ilişkin kayıtlarının düzenli olarak tutulabilmesini sağlamak amacıyla harcama birimlerince muhasebe birimlerine varlıklarını taşınır sicil numarası veya taşınmaz numarası ile bildirmeleri, muhasebe yetkililerinin ise taşınır ve taşınmazları muhasebe kayıtlarına ve Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defterine bu limitleri ve bilgileri göz önünde bulundurarak kaydetmeleri gerekmektedir.

Çeşitli nedenlerle kullanıma olanaklarını yitiren amortismanına tabi maddi duran varlıklardan 294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesine karar verilenlerin, amortismanına tabi tutulmamış kısmının tamamı amortismanına tabi tutulacaktır.

Edinim tarihindeki yıl için belirlenen limitin üzerinde bir maliyet bedeli olan amortismanına tabi tutulmuş bir varlığın değeri sonraki yıl veya yıllarda belirlenen limitin altında kaldığı takdirde, kalan amortisman süresine bakılmaksızın varlığın henüz amorti edilmemiş kısmı tamamen amortismanına tabi tutulacaktır.

Maliyet bedeli ilgili Tebliğ'de belirtilen limitlerin üzerinde olan duran varlıklar için değer artırıcı olarak kabul edilemeyecek tutarlardaki harcamalar⁹⁴ varlığın maliyet bedeline eklenmeyerek doğrudan giderleştirilecektir. Ayrıca; Daha önceki dönemlerde tamamen amorti edilmiş olan duran varlıklar için yapılan harcamalar varlığın maliyet bedeline eklenmeksizin doğrudan giderleştirilmelidir.

Henüz amortisman ayırma süresini tamamlamamış olan duran varlıklar için yapılan değer artırıcı harcamalar, varlığın maliyet bedeline eklenerek kalan amortisman süresince eşit olarak amortisman ayrılacaktır.

Tablo 16: Aktifleştirme

LİMİTİ AŞAN MADDİ DURAN VARLIKLAR			
AMORTİ EDİLMİŞ		AMORTİ EDİLMEMİŞ	
Limit Üzeri	Limit Altı	Limit Üzeri	Limit Altı
Giderleştirilir	Giderleştirilir	Maliyete Eklenir	Giderleştirilir

⁹⁴ Limitlerin altındaki harcamalar

Henüz envanterleri yapılmadığı için ilgili hesaplarda kayıtlı bulunmayan duran varlıklara ilişkin olarak yapılan tüm harcamalar limitlerin üstünde olsa dahi bu hesaplarla ilişkilendirilmeksizin doğrudan giderleştirilmelidir.

1.7. Maddi Duran Varlıkların Net Değeri ve Satılması

Amortisman ayrılmış olan varlıkların net değeri, kayıtlı değerden ayrılmış amortismanlar ve varsa yeniden değerlendirme farkı düşüldükten sonra kalan tutardır. Maddi duran varlıkların satış işlemleri sırasında, amortisman ve yeniden değerlemeye tabi olanlarda net değeri, diğerlerinde kayıtlı değeri ile satış bedeli arasında fark olması durumunda, oluşan olumlu veya olumsuz fark, ilgisine göre faaliyet gelir veya gider hesaplarının değer ve miktar değişimleri yardımcı hesaplarına kaydedilerek muhasebeleştirilir. Ayrıca ilgili yönetmeliklere göre devir ve trampa satış hükmündedir.

2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

1973 yılından beri finansal raporlama uygulamalarını uyumlaştırmak üzere standartlar yayımlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır. Bu kurulun amacı geçmişte Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) dünya çapında geçerlilik kazandırmaktır.

TMS-16 Maddi duran Varlıklar Standardı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TMSK tarafından yayımlanan diğer standartlar gibi bu standart da IASB tarafından yayımlanan aynı numaralı ve konulu standartla uyum içerisindedir. Maddi duran varlıklarla ilgili nihai olarak kabul edilen bu düzenlemeden önceki standartlaşma çalışmaları şöyledir:

- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayımlanan 19 adet muhasebe standardından 8 nolu “Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar” standardı 1.1.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.
- 22.06.2002 tarih ve 24793 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’nin 2 sayılı Tebliği: “Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı”.
- 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Sermaye Piyasası Kurulu Seri XI, No:25 Tebliği Kısım 7: “ Maddi Duran Varlıklar”⁹⁵

31.12.2005 tarihinde yürürlüğe giren TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’na ilişkin olarak 2008 yılında beş, 2009 yılında bir olmak üzere altı adet tebliğ yayımlanmış ve standart bunlara uygun olarak güncellenmiştir.

2008 yılına kadar Türkiye’de halka açık şirketler ve halka açık olmayan şirketlerin uygulamakta oldukları raporlama ilkeleri farklı iken Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 9 Nisan 2008 tarihinde

⁹⁵ Melek Akgün, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008, Ankara, s.377.

Seri:XI, 29 Nolu “Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” yayınlanarak 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren uygulamadaki farklı alternatifler ortadan kaldırılmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın amacına, kapsamına değinilerek muhasebeleştirmede dikkat edilmesi gereken detaylar açıklanacak; maliyetlerin ne gibi durumlarda aktifleştirilip ne gibi durumlarda gider olarak muhasebeleştirileceği ortaya konmaya çalışılacaktır. Değerleme yöntemlerine değinilerek, bilanço dışı bırakma, değer düşüklüğü ve amortisman konuları anlatılacak ve en son da standardın gerektirdiği finansal tablolarda yer alan maddi duran varlıklar için işletmelerin yapması gereken açıklamalar sıralanacaktır.

2.1. Standardın Amacı

Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular;

- Varlıkların muhasebeleştirilmesi,
- Defter değerlerinin belirlenmesi,
- Amortisman tutarları,
- Değer düşüklüğü zararlarıdır.

2.2. Standardın Kapsamı

Satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm duran varlıklara uygulanır. Satış için üretilen gayrimenkuller, satışa uygun hale gelinceye kadar olan zamanda bu standart kapsamında değerlendirilirler. Canlı varlıklar, maden, petrol, doğal gaz ve benzeri nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan varlıkların kullanım hakları bu standart kapsamında değerlendirilmezler.⁹⁶ Ancak; bu varlıkların geliştirilmesi veya korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar bu standart kapsamındadır. Aynı standartlarda ele alınmış olan; maddi olmayan duran varlıklar, satış amacıyla elde bulundurulmuş varlıklar ile tarımsal faaliyetlerde kullanılan meyvelikler, canlı hayvanlar gibi maddi duran varlıklar özel olarak ilgili standartlarında incelendiklerinden bu standart kapsamında değerlendirilmemiştir. Bunlara ek olarak eğer başka bir standartta, bir maddi duran varlık kaleminin bu Standartta yazılıdan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesi öngörülmekteyse özellikli

⁹⁶ Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Ankara,2007, s.195.

durumlar o standarda göre muhasebeleştirilirken yine bu standardı ilgilendiren bölümler bu standarda göre kayıtlara alınmalıdır.

2.3. Tanımlar

Maddi Duran Varlıklara ilişkin standardın 6'ncı maddesinde tanımlar yer almaktadır. Buna göre;

- Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.
- Defter değeri; bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.
- Maliyet, bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.
- Amortisman tabi tutar, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.
- Bir varlığın kalıntı değeri, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

- Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.
- Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.
- Yararlı ömür, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.
- İşletmeye özgü değer, bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.
- Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.
- Değer düşüklüğü zararı, bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

2.4. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi

Maddi duran varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti varlık olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Yani bir maddi duran varlığın aktifleştirilebilmesi için gelecekte ekonomik yarar

sağlaması ve bu yararların işletmeye aktarılması gerekmektedir. Buna ek olarak maddi duran varlığın maliyetinin ölçümlenebilmesi de gerekmektedir.

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.⁹⁷

TMS-16, muhasebeleştirmede nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi bir ölçü birimi belirlememiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekmektedir.⁹⁸ Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilmektedir.

2.5. Maliyet Unsurları

Bir maddi duran varlık muhasebeleştirilme koşullarına uygunsa maliyet bedeli ile kayıtlara alınmalıdır. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti şu unsurları içerir:

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.⁹⁹

⁹⁷ TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, md.7-10.

⁹⁸ Melek Akgün, a.g.e., s.380.

⁹⁹ V.U.K. 270. maddesinin son paragrafında belirlenen “noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerinin maliyete eklenmesi veya dönem giderlerine aktarılmasında seçim hakkı yoktur bunlar ilişkilendirildikleri ölçüde elde etme maliyetine dâhildirler.

- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet. (Bunlar satın alma maliyetine eklenirler.)
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük. (Bunlar satın alma maliyetine eklenirler.)

Yukarıda sayılanlara ek olarak; doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri, varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hâsılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve mesleki ücretler de doğrudan ilgili varlığın maliyetine eklenebilmektedir.

Maddi duran varlık işletmede üretiliyor ve nitelikli varlık özelliğini taşıyor ise bu durumda finansman giderleri maliyete dâhil edilebilir.

Ayrıca varlıklar aktife alındıktan sonra ortaya çıkan ve tesislerin ekonomik ömürlerini uzatan ya da kapasitesini arttıran, üretimin kalitesinde önemli bir artış yaratan, yeni bir üretim sürecinin geliştirilmesi ile faaliyet maliyetlerini azaltan harcamalar; varlıktan elde edilecek faydayı arttırdığı zaman varlığın maliyetine eklenir.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.196.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil);
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil); ve
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.¹⁰¹

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dâhil edilmez.

Arızı faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Arızı faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir ve giderler, gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir.

Bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dâhil edilmez.

¹⁰¹ TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, md.19.

2.5.1. Maliyetin Ölçümü

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında izin verilen alternatif yöntem¹⁰² çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

Yani satın alınan maddi duran varlığın ödemesinin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmesi durumunda iki farklı durum söz konusudur. Bunlardan ilki TMS-23 standardında temel yöntem olarak kabul edilen yöntemle göre; maddi varlıklar taksitle satın alınmış ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılarak finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesidir. İkinci durum ise alternatif yöntemin uygulanmasıdır. Buna göre; bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilmektedir. Ancak bu alternatifin uygulanabilmesi için söz konusu duran varlığın “özellikli varlıklar” tanımına uyması gerekmektedir. Özellikli varlıklar¹⁰³; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:

¹⁰² TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, md.9.

¹⁰³ TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, md.3.

- Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülmemesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen bilanço dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

Bir İşletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir:

- Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması veya
- İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve
- Yukarıda belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığının belirlenmesinde, işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir.

Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa, aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenebildiği kabul edilir:

- İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,
- Belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması.

Bir işletme, alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenememesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir.

2.5.2. Aktifleştirme Sonraki Maliyetler

Maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetleri muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında aktifleştirilmeden oluştuğu tarihte gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyeti olduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine eklenerek muhasebeleştirilmelidir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu TMS-16 standardının bilanço dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında bilanço dışı bırakılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir.¹⁰⁴

Yukarıdaki açıklamalardan sonra bir duran varlığın edinilmesinden sonra onunla ilgili olarak yapılan harcamalar; bakım ve onarım giderleri gibi işletim harcamaları, bir duran varlığın veriminin veya ömrünün uzatılması için yapılan değer arttırıcı harcamalar şeklinde yapılan geliştirme harcamaları olarak sınıflandırılabilir.¹⁰⁵

2.6. Maddi Duran Varlıklarda Aktifleştirme Sonrası Değerleme

Bilanço tarihlerindeki değerlemede aşağıdaki iki yöntemden biri kullanılabilir:

- Maliyet Modeli
- Yeniden Değerleme Modeli

Seçilen bir model ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmaktadır. Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. TMS-16 Standardına göre farklı sınıflara örnek olarak şu varlıklar sayılmıştır:

- Arazi;
- Arazi ve binalar;
- Makineler;

¹⁰⁴ TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, md.12-14.

¹⁰⁵ Akgün, a.g.e., s.388.

- Gemiler;
- Uçaklar;
- Motorlu taşıtlar;
- Mobilya ve demirbaşlar ve
- Ofis gereçleri.

2.6.1. Maliyet Modeli

Maliyet modeline göre; maddi varlıklar mali tablolarda elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortismanları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilirler. Bu değer geri kazanılabilir değer veya kullanım değerinden yüksek olamaz.

2.6.2. Yeniden Değerleme Modeli

Bu modelin seçilmesi durumunda; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen maddi varlıklar mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden gösterilirler. Burada yeniden değerlendirilmiş tutar; gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonra kalan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık

olarak yeniden değerlenmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerleme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerleme yapılması gerekli olabilir.

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerleme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerleme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir.

Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman aşığıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

- Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerleme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendiği durumlarda kullanılır.
- Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerleme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler aşağıda sayılan değer artış veya azalışlarının bir parçasını oluşturmaktadır.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış kar olarak yazılmayıp doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında muhasebeleştirilir. SPK Bilanço formatında “yeniden değerlendirme fonu”. Ancak aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışı varsa, yeniden değerlendirme değer artışı değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür. Bu aslında bir değer düşüklük karşılık gideridir.

Ancak bu gider kalemlerini IFRS’ler “varlıklarda değer düzeltim zararı” olarak ele almaktadır. Bazı yayınlarda “Olağanüstü amortisman” olarak nitelendirilmektedir ancak bunlar diğer amortisman giderleri gibi üretim veya hizmet maliyetleriyle ilişkilendirilmezler.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir.

Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden

hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir. Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır.

2.7. Amortisman

Amortisman bir maddi duran varlığın maliyetinin, bu varlığın ekonomik ömrü boyunca “sistemli ve anlamlı” bir yöntemle kullanıldığı dönemlerde dağıtılarak giderleştirilmesidir. Dönemsellik ilkesi gereği duran varlıkların maliyetleri yararlandıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılmalıdır.¹⁰⁶

TMS-16 Standardının 43-62 paragraflarında maddi duran varlıklara ilişkin amortisman, amortisman tabi tutar ve amortisman dönemine ve amortisman dönemine yer verilmiştir.

Maddi duran varlıklar amortisman tabi tutarları saptanmadan önce bunların toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçasının ayrı bir yararlı ömre sahip olup olmadığı ve ayrı yöntemlere göre amortisman tabi tutulup tutulmayacağı belirlenmelidir. Aynı yararlı ömre sahip olan ve amortisman yöntemi aynı olan parçaların gruplandırılması mümkündür.

¹⁰⁶ Akgün, a.g.e., s.400.

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir. Ancak, genel yönetim, pazarlama, satış ve dağıtım gibi faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı faydası ilgili dönemde tükeneceği için dönem gideri olarak gelir tablosunda gösterilir. Diğer taraftan bir maddi duran varlık diğer varlıkların üretiminde kullanılır ise, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine eklenir. Örneğin bir iş makinesi işletmenin kendi kullanımı için inşa ettiği binanın inşaat faaliyetinde kullanılabilir. Bu durumda söz konusu iş makinesi için hesaplanan amortisman tutarı bina maliyetinin bir unsuru olarak defter değerine ilave edilir. Burada dikkat edilmesi gereken konu, üretimi baz alan yöntemlerin dışında örneğin normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinin kullanılması durumunda stok maliyetine yansıtılacak olan amortisman giderinin kullanılan kapasiteye düşen kısmı kadar olması gerektiğidir. Eksik kapasite kullanımı nedeniyle stok maliyetlerine yansıtılmayan amortisman, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Akgün, a.g.e., s.401.

2.7.1. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Maddi duran varlıklar yararlı ömürleri boyunca sistematik amortisman tabi tutulur. Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, (gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi) finansal tablolara yansıtılır.¹⁰⁸ Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Bir maddi duran varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar" Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığa ilişkin amortisman ayırma işlemine, varlık kullanılabilir olduğunda başlanır ve varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durdurulmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.¹⁰⁹

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer

¹⁰⁸ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Ekim 2006, Beta Basım, İstanbul, s.152.

¹⁰⁹ Gökçen, Ataman Akgül, Çakıcı, a.g.e., s.152.

yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- Varlığın beklenen kullanımı; kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma; beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenmektedir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere,

arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez.

2.7.2. Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtmaktadır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler

- doğrusal amortisman yöntemi,
- azalan bakiyeler yöntemi ve
- üretim miktarı yöntemlerini içerir.

Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem

gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

Uygulamada 5024 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesi değiştirilerek amortisman konusu tamamıyla Maliye Bakanlığı'nın yetkisine bırakılmış ve oran tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu konuda da 333, 339, 365, 389 sayılı Vergi Usul Kanunu tebliğleri ile amortisman oranları ilan edilmiştir. Buna göre bu oranlar mutlak oranlardır, çünkü mükellefler bu oranlardan daha düşük oranları tercih etseler bile Kanun hükmü gereğince belirlenmiş amortisman sürelerinin uzatılmaması gerekmektedir.¹¹⁰

2.8. Değer Düşüklüğü

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylar olup farklı esaslarla muhasebeleştirilmektedir.¹¹¹

- Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı hükümlerine uygun şekilde muhasebeleştirilir. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler. Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin bilanço dışı bırakılması TMS-16 uyarınca belirlenir.

¹¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş 18.04.2006 tarih ve 2935 sayılı muktezaya göre.

¹¹¹ Gökçen, v.d., a.g.e., s. 153.

- Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
- Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:
 - Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
 - Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Anılan tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmek gerekmez.

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.

Varlık başka bir Standarda göre (örneğin "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı

derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.

Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.

2.9. Bilanço Dışı Bırakma

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri, varlık elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik bir fayda beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp TMS-17 Finansal Kiralama Standardında veya TMS-18 Hâsılat Standardında farklı şekilde muhasebeleştirme gerektirmedikçe gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Satışları da hâsılat şeklinde muhasebeleştirilmez. Aktif değerinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılıkları çıkarıldıktan sonra kalan net defter değeri ile satıştan elde edilen gelir arasındaki fark kar veya zarar olarak kaydedilir.

Mal satışına ilişkin hâsılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
- İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Eğer, maddi duran varlıklarla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılması muhtemelse ve ilgili kalemin maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa; işletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dâhil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse; yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme vadeliyse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS-18 Standardına uygun şekilde bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

2.10. Açıklamalar

Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;
- Kullanılan amortisman yöntemleri;
- Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;
- Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),
- Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:
 - girişler;
 - TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dâhil edilenler ve diğer çıkışlar;
 - İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler;
 - Yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS 36 uyarınca doğrudan özsermayede muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları;
 - TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları;
 - TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları;
 - Amortisman;
 - Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dâhil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları ve
 - Diğer değişiklikler.

Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır:

- Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;
- Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dâhil edilen harcamaların tutarı;
- Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler ve
- Gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen yararlı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır:

- Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı ve
- Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.

TMS 8 uyarınca işletme, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerinin niteliği ve etkilerini kamuya açıklar. Maddi duran varlıklar

için böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:

- Kalıntı değerler;
- Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler;
- Yararlı ömürler ve
- Amortisman yöntemleri.

Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır:

- Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi;
- Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılıp yapılmadığı;
- İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar;
- İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin; doğrudan aktif bir piyasada veya muvazaasız olarak son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar;
- Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri ve
- Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.

Aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olabilir:

- Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri;
- Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri;

- Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri ve
- Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.¹¹²

3. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen bir yenilik de 49'uncu maddede belirtildiği üzere Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun oluşturulmasıdır. Kurul, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlara göre oluşturulması görevini üstlenecektir. 13.05.2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazete'de Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerinin belirlenmesi ve yayımlanması görevleri Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde ilgili idarenin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından ülkemize uyarlanmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesine göre; Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı

¹¹² TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, md.73-79.

bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenmektedir.

Adı geçen idarelerden gerekli görevlendirme yapılarak Maliye Bakanlığı'na bildirilmiş ve Bakanlık Makamınının 12.06.2006 tarihli onayı ile idarelerin bildirdikleri isimlerden oluşan üyelerle Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kurulmuş ve 23.06.2006 tarihinde yapılan ilk toplantı ile çalışmalarına başlamıştır. Kurulun 27.12.2006 tarihli toplantısında alınan 5 sayılı karar ile uluslararası muhasebe standartlarının kabulü ve ülkemize uyarlanması çalışmalarının 2007–2012 döneminde bir çizelge çıkartılarak tamamlanacağı hükme bağlanmıştır.¹¹³

Aynı toplantıda alınan karar ile uluslararası muhasebe standartlarının Türk kamu mali yönetimine uyarlanması ve kabulüne ilişkin Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde kurul sekretaryasını yürütmekte olan daire başkanı başkanlığında çalışma komisyonu oluşturulmuş ve komisyon 26.03.2007 tarihinden itibaren çalışmalarına başlamıştır. Hazine, DPT, Sayıştay ve Muhasebat Genel Müdürlüğünden katılan uzmanlardan oluşturulan bu komisyon, uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının (IPSAS) çevirisi ve ülkemize uyarlanması, diğer ülke örneklerinin incelenmesi çalışmalarına başlamış ve 31.12.2007 tarihi itibarı ile 1, 2 ve 3 numaralı devlet muhasebesi standardı taslak metinlerini oluşturarak kurula sunmuştur.

Şu an; Mali Tabloların Sunulması, Nakit Akış Tabloları, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar, Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri, Borçlanma Maliyetleri, Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar, İştiraklerdeki Yatırımlar,

¹¹³ Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından oluşturulması gereken Devlet Muhasebe Standartları (DMS) zaman çizelgesi için bakınız EK-3.

Ortak Girişimlerdeki Paylar Standartları Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'nca Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yoğun bir çeviri, inceleme ve analiz neticesinde hazırlanan taslak metinler aynı zamanda kamu kurumlarının görüşüne sunulmuş, eleştiri ve önerileri talep edilmiştir. Halen sürmekte olan bu çalışmalarda uluslararası standartların çevirisi, uyarlanması ve örnek olabilecek ülke deneyimleri araştırılıp incelenmekte ve analiz edilerek Devlet Muhasebe Standartları oluşturulmaktadır. IPSAS olarak bahsedilen bu standartlar yine IFAC'a bağlı bir kurul olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanmış olan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) temel alınarak IPSASB tarafından hazırlanmıştır.

IPSASB'nin hazırlamış olduğu 2007-2009 stratejik planında hedef, amaç ve yapılması kararlaştırılan hususlar belirlenmiş ve nihai olarak 2012 yılında kamu kesimi için IAS ve IFRS ile tam uyumlu standartlar hazırlamak ve bunların ulusal hesaplar ile uyumun sağlanmasının hedeflendiği beyan edilmiştir.¹¹⁴

4. ULUSLARARASI DEVLET MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

IPSAS 17 Property, Plant and Equipment (Maddi Duran Varlıklar) IAS 16 revize edilerek IPSASB tarafından çıkarılmıştır. Ancak çalışma grubu tarafından Türkçe'ye çevrilerek Türkiye'ye uyarlanması DMSK tarafından daha önce hazırlanmış çizelgeye göre 2011 yılında gerçekleşecektir.

¹¹⁴ Ali TOPAKKAYA, <http://governmentaccounting.blogpot.com/2008/08/devlet-muhasebesi-standartlari-alaninda.html>.

Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (IPSAS) Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) örnek olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle IPSAS-17 Maddi Duran Varlıklar IAS-16 Maddi Duran Varlıklar ile paralellik göstermektedir. IAS-16 ile IPSAS-17 arasındaki önemli farklılıklar aşağıda sıralanmıştır;

- Kapsam olarak ele alındığında TMS-16 Ticari İşletmeler için ölçütler belirlemek üzere IPSAS-17 KİT harici olmak üzere kamu sektörü için ölçütler belirlemektedir.
- IPSAS-17 yayımlandığında IFRS-5'in kamu idarelerinde uygulanabilirliği dikkate alınmamıştır.
- IPSAS-17'de; bazı varlıklar kültürel çevreleri veya tarihi önemleri nedeniyle "tarihi varlıklar" olarak tanımlanmıştır. Tarihi varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir; tarihi binalar ve anıtlar, arkeolojik kazı alanları, doğal kaynakları koruma bölgeleri ve doğal kaynaklar ve sanat eserleri. Aşağıda sayılan belli özellikler genellikle tarihi varlıkların özellikleridir; (bu özelliklere bazı varlıklar sahip olmamasına rağmen)
 - Kültürel, çevresel, eğitimsel ve tarihi şartlarda değerleri piyasa fiyatlarını temel alan finansal değeri tam olarak yansıtılamaz,
 - Yasal ve/veya kanuni yükümlülükler yasaklamalara veya satışı sırasında elden çıkarılmasında ciddi sınırlamalara neden olabilir,
 - Genellikle yerlerine yenileri konulamaz ve fiziksel durumları kötüleşse bile değerleri zaman içinde artar ve
 - Bazı durumlarda birkaç yüz yıl olabilen yararlı ömürlerini tahmin etmek zor olabilir.

- Tarihi varlıklarını muhasebeleştiren idarelerin aşağıdaki örnek açıklamaları da yapması gerekmektedir;
 - Kullanılan ölçüm esası
 - Eğer varsa, kullanılan amortisman yöntemi
 - Net defter değeri
 - Eğer varsa, dönem sonundaki birikmiş amortisman
 - Belli öğelerini gösteren dönem başı ve dönem sonundaki defter değerinin mutabakatı

- IPSAS-17’de tarihi varlıkların muhasebeleştirilmesi zorunlu tutulmamıştır. Tarihi varlıklarını muhasebeleştiren kamu idarelerinin kayıt altına aldıkları bu tarihi varlıklar hakkında bu standardın açıklama şartlarını yerine getirmesi gerekmektedir. TMS-16’da buna benzer bir hariç tutma bulunmamaktadır.

- Özel askeri ekipmanlar ve Altyapı varlıklarına da bu standart hükümleri uygulanmaktadır.

- IPSAS-17’de bazı varlıklar genel olarak “altyapı varlıkları” olarak tanımlanmıştır. Altyapı varlıklarının evrensel bir tanımı olmamasına rağmen bu varlıklar genellikle aşağıdaki özelliklerin tümünü veya bazılarını taşımaktadırlar:
 - Bir sistemin veya ağın parçasıdır,
 - Doğaları gereği özelleşmişlerdir ve alternatif kullanımları mevcut değildir,
 - Sabittirler (gayrimenkul), ve
 - Elden çıkarılmaları esnasında sınırlamalara maruz kalabilirler.

Kamu sektöründeki altyapı varlıklarının sahipleri idareleri sınırlandırmıyor olsa da önemli altyapı varlıkları kamu sektöründe

sık sık bulunmaktadır. Altyapı varlıkları maddi duran varlık tanımını karşılamaktadır ve bu standartla uyumlu şekilde muhasebeleştirilmelidir. Altyapı varlıklarına yollar, sulama sistemleri, su ve enerji sağlama sistemleri ve iletişim ağları örnek olarak verilebilirler.

- Bir maddi duran varlık kalemi takas olmayan bir işlemle elde edilebilir. Örneğin, bir arazi nominal veya hiç karşılık alınmaksızın yerel bir yönetimin; park, yol ve yaya kaldırımının geliştirilebilmesi için bağışlanmış olabilir. Bir varlık takas olmayan bir işlemle icra ve haciz yoluyla elde edilebilir. Bu gibi durumlarda bu kalemin maliyeti elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.
- Bir idarenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:
 - Arazi;
 - Kamu binaları;
 - Yollar;
 - Makineler;
 - Elektrik İletim Ağları
 - Gemiler;
 - Uçaklar;
 - Özel askeri ekipmanlar
 - Motorlu taşıtlar;
 - Mobilya ve demirbaşlar;
 - Ofis gereçleri ; ve
 - Petrol kuyuları

- TMS-16 maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmelerinde maliyet bedeliyle ölçülmesini gerektirmektedir. IPSAS 17’de ise nominal maliyetle veya bedelsiz olarak elde edilen bir maddi duran varlığın maliyeti, elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değeri olarak belirlenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİNDE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devlet muhasebesinde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ticari muhasebe ile paralellik göstermekte olup kamu sektörüne özgü işlemlerin kapsamından kaynaklanan farklar mevcuttur. Çalışmanın bu bölümünde devlet muhasebesinde maddi duran varlık hesapları anlatılarak muhasebeleştirilmelerinde değinilecek ve son olarak da TMS-16 Standardı ile karşılaştırılarak uyumu irdelenecektir.

1. DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE MADDİ DURAN VARLIK HESAPLARI VE HESAPLARIN İŞLEYİŞİ

1.1. Maddi Duran Varlık Hesapları

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre Maddi duran varlık hesapları aşağıda sıralanmıştır.¹¹⁵

250- Arazi ve Arsalar Hesabı

251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252- Binalar Hesabı

253- Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

254- Taşıtlar Hesabı

255- Demirbaşlar Hesabı

¹¹⁵ Bu hesapların niteliği daha önceki bölümlerde anlatılmıştır.

- 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
- 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı
- 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
- 259- Yatırım Avansları Hesabı

Genel muhasebedeki maddi duran varlık hesapları ile devlet muhasebesindeki maddi duran varlık hesapları arasındaki tek fark; genel muhasebede 259-Verilen Avanslar hesabının yerini devlet muhasebesinde 259-Yatırım Avansları hesabının almasıdır. Aslında bu hesaplar özü itibarıyla benzerlik göstermektedir. Uzun vadeli bir varlık için verilen avans yatırım niteliği taşıyacağından devlet muhasebesinde bu şekilde adlandırılmıştır.

1.2. Maddi Duran Varlık Hesaplarının İşleyişleri

Devlet muhasebesinde hesapların işleyişi detaylı bir şekilde anlatılmış ve kullanıcıların daha kolay ve doğru kayıt yapmaları amaçlanmıştır. Tüm muhasebe düzenlemelerinin çerçevesini oluşturan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde sadece genel esaslar belirtilmiş olup hesapların işleyişinin detaylandırılması merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY), Mahalli İdareler için Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği aracılığıyla yapılmıştır. Maddi duran varlık hesaplarının işleyişleri ise MYMY'nin 172'nci ile 192'nci maddeleri arasında ele alınmıştır. Hesapların alacak ve borç karakterli çalıştığı durumlar benzerlik göstermektedir. Bu nedenle çalışmamızda öncelikle benzerlik gösteren durumlar ele alınacak daha sonra da özellikli durumlar açıklanmaya çalışılacaktır.

Gerçekleşen işlemler, hesaplara ilişkin "Hesabın İşleyişi" maddelerinde belirtildiği şekilde hesaplara kaydedilmektedir. Hesabın

işleyişi bölümlerinde yer almayan işlemler ise hesapların niteliğine uygun bir biçimde kaydedildikten sonra Maliye Bakanlığı'na bildirilmelidir.

MYMY'nin ilgili maddelerinde maddi duran varlıklara ilişkin işlemler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir;

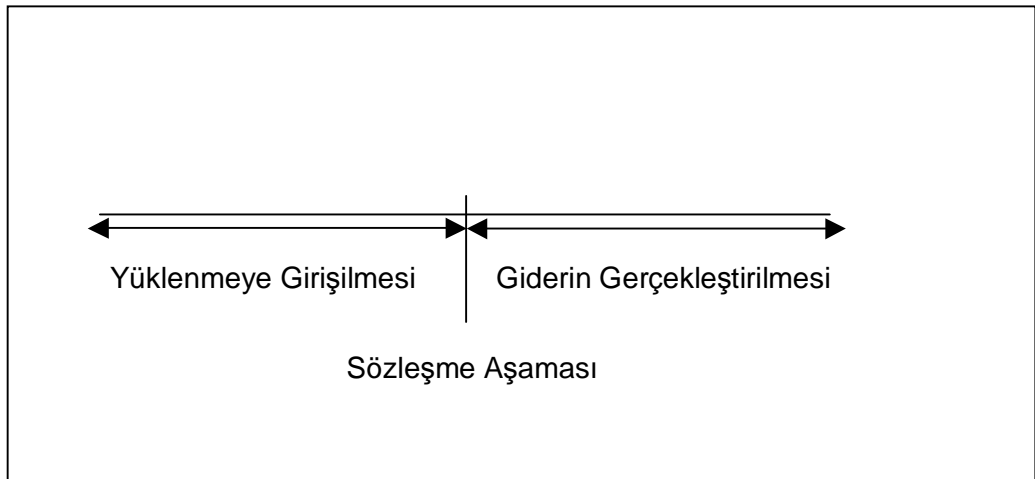
- Satın alma
- Değer arttırıcı harcama yapma
- Envantere Alma
- Alacaklar karşılığında takas yapma
- Bağış ve yardım olarak alma veya verme
- Yeniden değerlendirme
- Elden çıkarma
- Yapılmakta olan yatırım
- Devir
- Amortisman Uygulaması
- Hurdaya ayırma
- Sayım noksanı veya fazlası
- Süreli yayınların ciltlenmesi

Bir kamu idaresinin bir maddi duran varlığı satın alabilmesi, varlığa ilişkin değer arttırıcı harcama yapabilmesi, bir yatırım yapabilmesi için yeterli ödeneği bulunmalıdır. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılmaktadır. Kullanılmayan ödenekler ise yılsonunda iptal edilmektedir.

Harcama süreci; harcama yetkilisinin gerçekleştirme görevlisine "harcama talimatı"nı vermesiyle başlamaktadır. Bütçe kanunu ile birimlere ödenekler verilmiştir. Bu ödenekleri kullanan kişilere ise "harcama yetkilisi" denilmektedir. Ayrıca bir giderin gerçekleştirilmesinin tamamlanması için harcama yetkilisi tarafından görevlendirilmiş

gerçekleştirme görevlisince harcamaya ilişkin gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine bağlanarak bu belgenin harcama yetkilisi tarafından imzalanması ve tutarın muhasebe yetkilisi tarafından hak sahibine ödenmesi gerekmektedir.

Bir bütçe giderinin yapılmasındaki birinci aşama “yüklenmeye girişilmesi”dir. Yüklenme, usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesidir. Kamu idaresi adına yüklenmeye girişilmesi, harcama yetkilisinin bir giderin yapılmasına karar vermesidir.



Şekil 3: Harcama Süreci

Giderin yapılmasındaki ikinci aşama ise “giderin gerçekleştirilmesi ve ödenmesi” aşamasıdır. Bir maddi duran varlık alındığında veya ilgili bir harcama yapıldığında devlet adına doğan borcun miktarının ödeme gereğinin tespiti ile borcun kabulü ve ödeme işlemleri bu aşamada gerçekleştirilmektedir. Devlet muhasebesinde bilanço hesaplarıyla bütçe ilişkisinin kurulması da bütçe hesapları aracılığıyla yapılmaktadır.

1.2.1. Maddi Duran Varlıkların Satın Alınması

Maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Ödenek karşılığında bir harcama yapıldığı için Ödeme Emri Belgesi düzenlenerek kayıt altına alınmaktadır. Varlıklar edinilirken çeşitli kanunlarda belirtilmiş kesintilerin de yapılması gerektiği durumlarda kesintiler yapıldıktan sonra kalan tutar ilgiliye ödenmektedir.

Ayrıca Ödeme Emri Belgesine eklenmesi gereken belgeler vardır. Bu belgeler 31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı 3'üncü Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde sıralanmıştır. Buna göre; her türlü tüketim mal ve malzemeleri ile demirbaş, makine, teçhizat ve taşıt alımlarına ilişkin giderlerin ödenmesinde; taahhüt dosyası, fatura, muayene ve kabul komisyonu tutanağı ve taşınır işlem fişi ödeme belgesine bağlanmaktadır.

Örneğin; Özel bütçeli bir kurum olan Türk Patent Enstitüsü hizmet binası yapmak üzere 150.000 TL bedelle bir arsa satın alırsa bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır;

250 Arsa ve Araziler Hesabı	150.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı (D.V.) ¹¹⁶		1.237,5
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		148.762,5
830 Bütçe Giderleri Hesabı	150.000	
835 Gider Yansıtma Hesabı		150.000

Burada arsa satın alma bedeliyle hesaplara alınırken hesaplanan damga vergisi 0,00825 oranıyla ödenecek vergi ve fonlar hesabına

¹¹⁶ Eğer genel bütçeli bir kurum olsaydı bu durumda 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı kullanılmayacak genel bütçenin geliri olduğu için 600 Gelirler hesabı kullanılacaktı. Bu tutar da bütçe gelirlerini ilgilendirdiği gelir kaydını müteakip bütçe yansıtma kaydı yapılacaktır.

kaydedilmiş geri kalan tutar da verilen çekle ödenmiştir. İlgili duran varlık ödenek karşılığında satın alındığı için de bütçe yansıtma kaydı yapılmıştır.

1.2.2. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcama Yapılması

Daha önce de üzerinde durulduğu gibi Maddi Duran Varlıklar taşınır ve taşınmaz mallardan oluşmaktadır. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği'ne göre taşınırlar için 14.000 TL, taşınmazlar için de 34.000 TL üzerindeki harcamalar değer artırıcı harcamalar olarak ifade edilmiştir. Bu limitler üzerindeki harcamalar doğrudan varlığın maliyetine eklenmektedir.

Ayrıca değer artırıcı harcamalarda da TİF düzenlenmekte olup bu ödeme tutarı ÖEB'ne bağlanmaktadır.

Örneğin; İstanbul Defterdarlığı % 100 amortisman ayrılmamış¹¹⁷ bir hizmet aracının ömrünün uzatılması için 15.000 TL harcama yapılırsa bu durumda yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır;

254 Taşıtlar Hesabı	10.000	
600 Gelirler Hesabı		82,5
325 Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı ¹¹⁸		9.917,5
805 Gelir Yansıtma Hesabı	82,5	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		82,5
830 Bütçe Giderleri Hesabı	10.000	
835 Gider Yansıtma Hesabı		10.000

¹¹⁷ %100 amortisman ayrılması durumunda Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği'ne göre harcama ilgili varlığın maliyetine dahil edilmeyecek doğrudan giderleştirilecektir.

¹¹⁸ 27.09.2007 tarihinden itibaren nakde dayalı ödeme sistemine dahil kamu idarelerinde tek hazine cari hesabı içerisindeki kamu idareleri Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankası ile varılan mutabakata göre nakit ihtiyaçlarını 325 - Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabına kaydederek muhasebeleştirmeye başlamışlardır.

Burada önemli olan yapılan harcamanın tutarıdır. Eğer yapılacak harcama Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği'nde belirlenen değer arttırıcı harcama kapsamında değilse bu durumda tutar ilgili varlık hesabına kaydedilmeyerek doğrudan giderleştirilmelidir.

Ancak; MİBMY'nde ilgili maddi duran varlıkların verimlerinin arttırılmasına, ömürlerinin uzatılmasına vb. niteliklerde harcama gerçekleştirilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin hükme yer verilmemiştir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliğ'in kapsamı düşünüldüğünde mahalli idarelerin de değer arttırıcı harcamaları merkezi yönetimde olduğu gibi muhasebeleştirmeleri gerektiği ortaya çıkmaktadır.

1.2.3. Maddi Duran Varlıkların Envantere Dâhil Edilmesi

Devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilmeden önce maddi duran varlık hesapları yer almadığı için ilgili düzenlemelerin yürürlük tarihinden önce mevcut olup hesaplarda yer almayan maddi duran varlıkların envantere dâhil edilmesi gerekmektedir.

Örneğin hazineye ait mevcut binaların envanteri yapılp toplam 75.000 TL değerinde bina tespit edilirse yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

252 Binalar Hesabı	75.000		
500 Net Değer Hesabı			75.000

Maddi duran varlıklar bu şekilde muhasebe kayıtlarına alınarak devletin tüm mal varlığının mali tablolarda gözükebilmesi sağlanacaktır.

1.2.4. Alacak Karşılığında Maddi Duran Varlık Alınması

Kurum alacaklarına karşılık edinilen arsa ve araziler tespit edilen değerleri üzerinden kayıt altına alınmaktayken, kurum alacaklarına intikal varlıklar ise intikale esas değerleri üzerinden muhasebeleştirilmektedir.

Örneğin; Sakarya Belediyesi'nin vergi borcuna karşılık 225.000 TL değerindeki diğer maddi duran varlık hazineye intikal ettirilirse yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır;

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	225.000	
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		225.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	225.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		225.000

Burada bir alacak karşılığında varlık şeklinde bir tahsilât söz konusudur. Ancak kayıtlara alınan maddi duran varlığın satış suretiyle elden çıkarılması halinde bütçe gelirlerinde mükerrerlikler meydana gelmektedir. Bütçe gelirlerindeki bu mükerrerliği aşmanın bir yolu yönetmeliğe varlık edinme yoluyla yapılan tahsilâtlarda bütçe gelirin yazılan tutarın aynı zamanda bütçe giderlerine de yazılması olacaktır.¹¹⁹

1.2.5. Maddi Duran Varlıkların Bağış Olarak Alınması

Bedelsiz olarak kuruma intikal eden maddi duran varlıklar tespit edilen değerleri gelir karşılığında hesaplara alınmaktadır. MYMY'nde alınan aynî bağışların bütçeye gelir kaydedilmesi gerektiği hükmüne yer verilmiştir. Ancak 5018 sayılı Kanun'un 40'inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesindeki değişiklikle beraber bütçeye gelir kaydı

¹¹⁹ Ömer Dağ, "Bütçe Gelirlerinde Mükerrerlikler", Güncel Mevzuat Dergisi, Ocak-2008, Sayı 25, s.48.

ortadan kalkmıştır. Yapılan değişiklik¹²⁰ bu maddede geçen “bütçelerine” ibaresinin madde metninden çıkarılarak “Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar gelir kaydedilir.” halini almıştır. Bu değişikliğin daha iyi anlaşılabilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.2008 tarih ve 19776 sayı ile “Kamu İdarelerine Yapılan Her Türlü Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi” başlıklı bir genel yazı yayımlanmıştır.

Yapılan bu değişikliğin nedeni, aynı nitelikteki bağış ve yardımların, hem alındığında hem de nakde dönüştürüldüğünde bütçeye gelir kaydedilmesinden dolayı mükerrerliğe yol açması olarak gösterilmiştir. Bu durumun, başta kesin hesap olmak üzere, bütçe gelirlerine ilişkin olarak üretilen diğer mali raporların da sağlıklı olarak üretilmemesine sebep olduğu açıktır.

Mevcut uygulamalara göre bu duruma ilişkin örnek aşağıda gösterilmiştir:

Kişilerden bedelsiz olarak 50.000 TL değerindeki demirbaş bedelsiz olarak hazineye intikal ettirilirse yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır;

255 Demirbaşlar Hesabı	50.000		
600 Gelirler Hesabı			50.000

Bağış ve yardımlar dolayısıyla edinilen maddi duran varlıkların kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenilenler, kayıtlı değeri üzerinden ilgili yeniden değerlendirme farkları, birikmiş amortismanlar bir taraftan bu hesaba, yeniden değerlendirme ile birlikte kayıtlardan çıkarılmalıdır.

¹²⁰ Bu değişiklik 5793 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile gerçekleştirilmiştir.

Örneğin; Vatandaş (M), bedelsiz olarak hazineye hibe ettiği ayrılmış birikmiş amortismanı 5.000 TL ve yeniden değerlendirme farkı 8.000 TL olan 20.000 TL değerindeki taşıtın amaç dışı kullanıldığı gerekçesi ile geri istemiştir.

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	5.000	
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	8.000	
630 Giderler Hesabı	7.000	
254 Taşıtlar Hesabı		20.000

MYMY'ne göre iade edilen bağış ve yardımlar için bütçe kaydının da yapılması gerektiği öngörülmüştür. Ancak 5018 sayılı Kanun'daki değişiklik kapsamında değerlendirildiğinde bu kaydın yapılmaması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

1.2.6. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi

Maddi duran varlıklar ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanların yılsonunda yeniden değerlemeye tabi tutulması sonucu varlığın değerinde ortaya çıkan artışlar ilgili maddi duran varlık hesabına eklenirken değer artış farkı da 522-Yeniden Değerleme Farkları Hesabına kaydedilmektedir.¹²¹

Örneğin; Kartal Muhasebe Birimi hesaplarında 100.000 TL bedel ile kayıtlı ve o güne kadar ayrılmış birikmiş amortismanı 8.000 TL olan binada %10 değer artışı ortaya çıktığında yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır;

¹²¹ İlgili maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlendirilmesi sonucu varlığın değerinde bir azalma meydana gelmişse yukarıda sözü geçen hesaplar anlatılmış olan durumun tam tersi karakterde çalışacaklardır.

252 Binalar Hesabı	10.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		800
522Yeniden Değerleme Farkları Hesabı		9.200

1.2.7. Yapılmakta Olan Yatırımlar

1.2.7.1. Yükleniciye Yatırım Avansı Verilmesi

Maddi duran varlık edinim işleri nedeniyle sözleşmelerine dayanılarak yüklenicilere teminat karşılığında verilen avanslar yatırım avansları hesabında takip edilmektedir.¹²²

Örneğin; Antalya Muhasebe Biriminden yüklenici (B)' ye, 100.000 TL teminat mektubu karşılığı yatırım avansı verilirse yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır;

259 Yatırım Avansları Hesabı	100.000	
600 Gelirler Hesabı (%0,825 DV)		825
600 Gelirler Hesabı (%3 GV Tev.) ¹²³		3.000
103 Verilen Çekler ve Gön. Emirleri Hesabı		96.175
910 Teminat Mektupları Hesabı	100.000	
911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı		100.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	3.825	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı (DV)		825
800 Bütçe Gelirleri Hesabı (GV)		3.000

¹²² Avanslar sözleşmelerindeki hükümlere göre mahsup edilir. Avans konusu sözleşme iptal edildiği takdirde, yükleniciye verilen avans tutarı kişilerden alacaklar hesabına alınarak yatırım avansları hesabı kapatılır. Avans teminatı paraya çevrilerek, yüklenicinin kişilerden alacaklar hesabına alınan borcu kapatıldıktan sonra artan bir tutar varsa, iade edilmek üzere emanetler hesabına kaydedilir. Paraya çevrilmiş olan avans teminatı olarak alınan değerler ise hesaplardan çıkarılır.

¹²³ Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre yıllara sari sözleşmeler için yapılan avans ödemelerinde gelir vergisi tevkifatı yapılmak zorundadır. Yıllara sari olmayan sözleşmeler için yapılan avans ödemelerinde ise gelir vergisi tevkifatı yapılmaz.

1.2.7.2. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bir Yatırıma Başlanması

Gerek yılı içinde gerekse yıllara yaygın olarak yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak tutarlar, öncelikle yapılmakta olan yatırım olarak muhasebeleştirilmelidir. Eğer önceden bir taahhüt verilmişse nazım hesaplarda izlenen bu tutarlar sözleşme birim fiyatları üzerinden nazım hesaplardan çıkartılmalıdır.

Örneğin; Müteahhit (X) tarafından yıllara yaygın bir inşaat işi için 200.000 TL'lik (KDV hariç) hak ediş getirilmiştir. Gerekli kanuni kesintilere ilave olarak %10'luk yüklenici avansı ile 5.000 TL vergi dairesine kayıtlı vergi borcu kesintisi yapılmış kalan tutarın 70.000 TL ödenmiş, kalan kısım ise emanete alınmıştır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	236.000	
600 Gelirler Hesabı (%0,825 DV)		1.485
600 Gelirler Hesabı (180.000 x %3) (GV) ¹²⁴		5.400
600 Gelirler Hesabı (36.000 x 1/6) (KDV) ¹²⁵		6.000
259 Yatırım Avansları Hesabı		20.000
511 Muh. Bir. Arasındaki İşlemler Hesabı		5.000
320 Bütçe Emanetleri Hesabı		128.115
103 Verilen Çekler ve Gön. Emirleri Hesabı		70.000
830 Bütçe Giderleri Hesabı	236.000	
835 Gider Yansıtma Hesabı		236.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	12.885	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı (DV)		1.485
800 Bütçe Gelirleri Hesabı (GV)		5.400
800 Bütçe Gelirleri Hesabı (KDV)		6.000
921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı ¹²⁶	200.000	
920 Gider Taahhütleri Hesabı		200.000

¹²⁴ Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, 2006/11449 sayılı bakanlar Kurulu Kararı ile %3 Gelir Vergisi Tevkifatı yapılmaktadır.

¹²⁵ KDV tevkifatı uygulanacak işlemler (11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 99)

¹²⁶ Taahhüt hesaplarına yazılacak tutarlar katma değer vergisi hariç tutarlar üzerinden yazılmaktadır.

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	20.000	
910 Teminat Mektupları Hesabı		20.000

- Yapılmakta olan yatırımlar KDV dâhil tutarlar üzerinden kayıtlara alınmaktadır. Bu nedenle hesaba alınan tutar 200.000 TL değil 236.000 TL olarak muhasebeleştirilmiştir.
- Avans verilirken bu tutar için zaten damga vergisi ve gelir vergisi hesaplandığı için hesaplanacak damga vergisi ve gelir vergisi miktarı avans hariç tutar üzerinden tespit edilmiştir.

Gerek yılı içinde gerekse yıllara sâri olarak yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak yatırımlara ilişkin olarak kullanıma verilen ilk madde ve malzeme tutarları yatırıma dönüştüğünden ilgili hesabına aktarılmalıdır.

Örneğin; Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından daha önce alımı yapılmış olan 75.000 TL'lik ilk madde ve malzeme kullanıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	75.000	
150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı		75.000

1.2.7.3. Yapılmakta Olan Yatırımların Tamamlanması

Bütçeye gider kaydıyla gerçekleştirilip, yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen yeraltı ve yerüstü düzenlerine, bina yapımına, tesis, makine ve cihazlara ilişkin tutarlar yatırımın tamamlanıp geçici kabulün yapılması ile birlikte yapılmakta olan yatırımlar hesabındaki tutarlar ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılmaktadır.

Örneğin; Bütçeye gider kaydıyla gerçekleştirilip yapılmakta olan yatırımlar hesabına kaydedilen 250.000 TL değerindeki tesisin geçici kabulü yapılmıştır. Bu durumda yapılması gerekli kayıt şöyle olmalıdır;

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	250.000	250.000
---	---------	---------

Burada değinilmesi gereken bir diğer husus da teminat işlemleridir. 4735 Kamu İhaleleri Sözleşmeleri Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre; taahhüdün, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirildiği ve yüklenicinin bu işten dolayı idareye herhangi bir borcunun olmadığı tespit edildikten sonra alınmış olan kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların;

- Varsa eksik ve kusurların giderilerek geçici kabul tutanağının onaylanmasından sonra yarısı
- Sosyal Sigortalar Kurumundan ilişiksiz belgesi getirilmesi ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından sonra kalanı,

Yükleniciye iade edilmektedir.

Bu durumda geçici kabulden sonra yapılacak kayıt şu şekilde olmalıdır;

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı 910 Teminat Mektupları Hesabı	7.500	7.500
---	-------	-------

Geçici kabulden sonra kesin kabul yapılmasının ardından da şu kayıtlar yapılmalıdır;

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı 910 Teminat Mektupları Hesabı	7.500	7.500
---	-------	-------

Geçici kabulü yapılarak yapılmakta olan yatırımlar hesabından ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılan varlıklara ilişkin olarak yapılan kesin kabul sonucunda yükleniciden alacaklı olunması durumunda söz konusu tutar tahsil edildiğinde bütçeye gelir kaydedilmek üzere kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmelidir.

Örneğin; Geçici kabulü yapılarak yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabına alınan 100.000 TL değerindeki köprünün kesin kabulünde müteahhidin 25.000 TL borçlu olduğu görülürse yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı	25.000	
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı		25.000

1.2.8. Maddi Duran Varlıkların Satılması

Maddi Duran Varlıkların satılması durumunda satılan varlığın özelliğine göre çeşitli durumlar oluşmaktadır. Örneğin satılan arsa ve arazilerde amortisman uygulaması olmadığı için 257-Birikmiş Amortismanlar hesabı ve yeniden değerlendirme uygulaması olmadığından da 522- Yeniden Değerleme Farkları hesapları çalışmamakta ancak mevzuatı gereğince 363-Kamu İdareleri Payları hesabı kullanılmaktadır. Aynı şekilde yer altı ve yerüstü düzenlerinde, tesis, makine ve cihazlarda, taşıtlarda, demirbaşlarda ve diğer maddi duran varlıklarda ise hem 257-Birikmiş Amortismanlar hesabı hem de 522-Yeniden Değerleme Farkları hesapları kullanılmaktadır. Binalarda ise tüm bu uygulamalar geçerli olduğundan ilgili tüm hesaplar çalışmaktadır. Eğer peşin satış söz konusu değilse tahsil edilecek tutarlar ilgisine göre 127-Diğer Faaliyet Alacakları veya 227-Diğer Faaliyet Alacakları hesaplarına kaydedilmektedir. Ancak mahalli idarelerde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden

farklı olarak taksitli satışlarda ilgili maddi duran varlığın, satış bedeli ile net değeri arasında fark olması durumunda; öncelikle varlığın net bedeli satış bedeline eşitlenmekte daha sonra da satış işlemi yapılmaktadır. MİBMY'nde 127-Diğer Faaliyet Alacakları hesabı yer olmadığından taksitli satışlar 120/220-Faaliyet Alacakları hesabında izlenmektedir.

Örneğin; Çubuk Milli Emlak Servisi belediye mücavir alan sınırlarında bulunan Hazineye ait 40.000.-TL değerindeki arsanın satışını yapmış olup, satış tutarının tamamı tahsil etmiştir. Satış bedelinden kamu daireleri için pay ayrılmıştır.¹²⁷

a) 40.000 TL değer ile satılması durumunda kayıtlar şu şekilde olacaktır;

100 Kasa Hesabı	40.000	
630 Giderler Hesabı (40.000 x %10)	4.000	
630 Giderler Hesabı (36.000 x %30)	10.800	
250 Arazi ve Arsalar Hesabı		40.000
363 Kamu İdareleri Payları Hesabı		14.800
805 Gelir Yansıtma Hesabı	25.200	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		25.200

b) 50.000 TL değer ile satılması durumunda kayıtlar şu şekilde olacaktır;

100 Kasa Hesabı	50.000	
630 Giderler Hesabı (50.000 x %10)	5.000	
630 Giderler Hesabı (45.000 x %30)	13.500	
250 Arazi ve Arsalar Hesabı		40.000
600 Gelirler Hesabı		10.000
363 Kamu İdareleri Payları Hesabı		18.500
805 Gelir Yansıtma Hesabı	31.500	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		31.500

¹²⁷ Belediye ve mücavir alan sınırları içindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinin tahsil edilen kısmından öncelikle yerinde muhafaza edilemeyen yapıların tasfiyesinde kullanılmak şartıyla %10'u, ilgili belediyelerin 20.07.1966 tarihli ve 775 sayılı Kanun hükümlerine göre oluşturulan fon hesabına aktarılır. Kalan kısmından ise ilgili belediyeye %30, varsa büyükşehir belediyesine %10 oranında pay verilir (4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Hakkında Kanun'un 03.07.2003 - 4916 Sayılı kanununun 4 üncü maddesi ile değiştirilen 5 maddesi).

c) 30.000 TL değer ile satılması durumunda kayıtlar şu şekilde olacaktır;

100 Kasa Hesabı	30.000	
630 Giderler Hesabı (30.000 x %10)	3.000	
630 Giderler Hesabı (27.000 x %30)	8.100	
630 Giderler Hesabı	10.000	
250 Arsa ve Araziler Hesabı		40.000
363 Kamu İdareleri Payları Hesabı		11.100
805 Gelir Yansıtma Hesabı	18.900	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		18.900

Mahalli idarelerde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden farklı olarak; satılan arsa ve arazilerin, satış bedeli ile net değeri arasında fark olması durumunda; varlığın net değeri satış bedeline eşitlenmektedir.

Örneğin; Ankara Büyükşehir Belediyesi tarafından 40.000 TL değerindeki bir arazi için;

40.000 TL değer ile satılması durumunda kayıtlar şu şekilde olacaktır;

100 Kasa Hesabı	40.000	
250 Arazi ve Arsalar Hesabı		40.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	40.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		40.000

50.000 TL değer ile satılması durumunda kayıtlar şu şekilde olacaktır;

250 Arazi ve Arsalar Hesabı	10.000	
600 Gelirler Hesabı		10.000
100 Kasa Hesabı	50.000	
250 Arazi ve Arsalar Hesabı		50.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	50.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		50.000

30.000 TL değer ile satılması durumunda kayıtlar şu şekilde olacaktır;

630 Giderler Hesabı 250 Arazi ve Arsalar Hesabı	10.000	10.000
100 Kasa Hesabı 250 Arsa ve Araziler Hesabı	30.000	30.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı 800 Bütçe Gelirleri Hesabı	30.000	30.000

1.2.9. Maddi Duran Varlıkların Bağış Olarak Verilmesi

Aynı bütçe kapsamında olmayan idarelerin karşılıksız olarak maddi duran varlıklarını devretmesi durumunda varlıklarla birlikte Yeniden Değerleme Farkları, ayrılmış olan amortisman tutarları da ilgili hesapla beraber kayıtlardan çıkarılmaktadır.

Örneğin; Varsak Muhasebe Birimi hesaplarında 140.000 TL bedel ile kayıtlı ve o güne kadar ayrılmış birikmiş amortismanı 7.000 TL ve yeniden değerlendirme farkı 8.000 TL olan tünel, İlçe belediyesine devredilirse yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır;

630 Giderler Hesabı	125.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	7.000	
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	8.000	
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı		140.000

Ancak MİBMY'nde bağışın gerçekleştirme kayıtlarından sonra bütçeye yansıtma kaydı da mevcuttur.

1.3. Maddi Duran Varlık Hesaplarına İlişkin Özellikli İşlemler

1.3.1. Maddi Duran Varlıklarda Kurumlararası Devir İşlemleri

Burada önemli olan husus maddi duran varlığı devreden ya da devralan kurumun hangi bütçe kapsamında olduğudur. Aynı bütçeli kurumlar arasında yapılacak devir işlemleri “bedelsiz devir” olarak nitelendirilmekteyken farklı bütçeler arasında “bağış” olarak nitelendirilmektedir.

Eğer aynı muhasebe birimine bağlı idarelerde bir devir söz konusuysa bu durumda ilgili varlık hesabı hem borç hem alacak karakterli olarak çalıştırılmakta sadece kurumsal kodlar değiştirilmektedir.

Taşınmazlara ilişkin devir işlemleri 10.10.2006 tarihli ve 26315 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik” esaslarına göre yapılmaktadır.

Özel bir hüküm olmaması durumunda, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere kamu idareleri mülkiyetlerinde bulunan taşınmazları, görmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinde kullanılacağına ve amacına uygun kullanılmaması halinde geri alınacağına dair tapu kütüğüne şerh konulması kaydıyla bedelsiz olarak birbirlerine devredebilmektedirler.

Taşınırlara ilişkin bedelsiz devir esasları ise Taşınır Mal Yönetmeliği’nde açıklanmıştır. Buna göre bedelsiz devir için bazı şartlar mevcuttur.

- Taşınır olarak sınıflandırılmış maddi duran varlığın kayıtlara alınış tarihi itibarıyla beş yılını tamamlamış¹²⁸ olması,
- Devredecek idarece kullanılmasına ihtiyaç duyulmaması,
- Devralacak idarenin bu taşınıra ihtiyacı olması,
- Devralmak isteyen idare açısından bakım, onarım ve taşıma giderleri nedeniyle ekonomik olmayan ve kullanılmasında fayda görülmesi.

Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine göre harcama yetkilisinin onayı ile kayıtlardan çıkarılacak taşınırlar için uygulanacak limitler 2010 yılı için; taşınırların kamu idareleri arasında bedelsiz devri ve satışında 2.750 TL, taşınırların aynı kamu idaresine bağlı harcama birimleri arasındaki devrinde 13.500 TL olarak belirlenmiştir.¹²⁹

Ayrıca devredilen taşınırlar için ve devralınan taşınırlar için aynı kamu idaresinin muhtelif harcama birimleri ve ambarları arasında TİF düzenlenmektedir.

Örneğin, Mersin İl Bayındırlık Müdürlüğü'ne tahsisli 58.000 TL değerindeki bir iş makinesi Mersin İl Tarım Müdürlüğü'ne tahsis edilmiştir. Burada yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır;

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	58.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı		58.000

¹²⁸ Kamu idarelerince yürütülen veya desteklenen projelerin gerçekleştirilmesi için edinilen araştırma ve geliştirme amaçlı taşınırlar, uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesi için alınan taşınırlar ile devredilmediği takdirde kullanım imkanı kalmayacak olan veya zorunlu sebeplerle devredilmesi gereken tüketim malzemelerinin devrinde beş yıl şartı aranmaz.

¹²⁹ 29.01.2010 tarih ve 27477 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Parasal Sınırlar ve Oranlar Hakkında Genel Tebliğ (Sayı: 2010/1)'de belirtilmiştir.

Aynı bütçe kapsamındaki farklı muhasebe birimlerine bağlı kamu idarelerinin birbirleri arasında bedelsiz olarak devredilen varlıklar ise 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı karşılığında devredilmekte veya devralınmaktadır.

Örneğin; Muğla Defterdarlığı'na tahsisli 200.000 TL değerindeki sarnıç Samsun Milli Eğitim Müdürlüğü'ne tahsis edildiğinde Milli Eğitim Müdürlüğü'nün yapması gereken kayıt şu şekilde olacaktır;

251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	58.000	
511 Muhasebe B. Arası İşlemler Hesabı		58.000

Muğla Defterdarlığı ise bu kaydın karşılığında şu kayıtları yapmalıdır;

511 Muhasebe B. Arası İşlemler Hesabı	58.000	
251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı		58.000

Burada değinilmesi gereken başka bir husus da varlıkla ilişkili amortismanlarla ilgilidir. Eğer bir varlık devrediliyorsa bu varlığa ilişkin amortismanların da devredilmesi gerekmektedir.

1.3.2. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Devlet Muhasebesinde ayrılan amortisman tutarı endirekt yönetime göre gider şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Duran varlıkların amortisman ve tükenme payına tabi değerleri maliyet bedelidir. Maliyet bedeli ise, bir varlığın satın alınması, üretilmesi veya değerinin artırılması için yapılan harcamalar veya verilen kıymetlerin toplamıdır. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değerdir.

Devlet Muhasebesinde amortisman Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliğ esaslarına göre ayrılmaktadır. Bu tebliğe göre maddi duran varlıklar için normal amortisman yönteminin uygulanacağı belirtilmiştir. Daha önceki bölümlerde detaylı olarak anlatıldığı üzere her biri için 14.000 TL'yi aşmayan dayanıklı taşınır ve 34.000 TL'yi aşmayan taşınmazlar için amortisman oranı % 100 olarak belirlenmiştir. Ayrıca; 256 Diğer Maddi Duran Varlıkların da tutarına bakılmadan % 100 amortisman ayrılması gerekmektedir. Bu limitleri aşan dayanıklı taşınır ve taşınmazlar için bu tebliğin ekinde bulunan oranlar nispetinde amortisman ayrılması gerekmektedir. Ayrıca edinim tarihindeki yıl için belirlenen limitin üzerinde olduğu için belirlenen oranlarda amortisman tabi tutulan bir varlık eğer gelecekte belirlenecek limitin altında kalırsa kalan amortisman süresine bakılmaksızın varlığın henüz amorti edilmemiş kısmı tamamen amortisman tabi tutulmaktadır.

Örneğin; İstanbul Defterdarlığının hizmet binası için yılsonunda 20.000 TL amortisman ayrılması aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır;

630 Giderler Hesabı	20.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		20.000

1.3.3. Maddi Duran Varlıkların Hurdaya Ayrılması

Yıkılma, kazaya uğrama, eskime ve ekonomik ömrünü tamamlama gibi nedenlerle asli niteliklerini yitiren maddi duran varlıklar kayıtlı değerleri üzerinden ait oldukları maddi duran varlık hesabından çıkartılarak 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabına aktarılır. Ayrıca ilgili duran varlık için birikmiş amortisman varsa bu tutar da ilgili hesabından çıkartılarak 299-Birikmiş Amortismanlar hesabına kaydedilmelidir.

Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine göre; hurdaya ayrılmasına karar verilen taşınırlardan kayıtlı değeri 5.000 TL'ye kadar olan taşınırlar harcama yetkilisinin, belirlenen tutarı aşan taşınırlar ise kamu idaresi üst yöneticisinin onayı ile kayıtlardan çıkarılmaktadır.¹³⁰

Ayrıca ekonomik olmayan veya teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmeyecek taşınırların hurdaya ayrılmasında bu taşınırlar için "Kayıttan Düşme ve Teklif Onay Tutanağı" düzenlenerek harcama yetkilisi veya üst yöneticinin onayı üzerine TİF düzenlenmek suretiyle kayıtlardan çıkış işlemi gerçekleştirilmektedir.

Örneğin; Mersin İl Sağlık Müdürlüğü'ne ait 24.000 TL kayıtlı değerli ve 9.000 TL amortisman ayrılmış olan demirbaş, ekonomik ömrünü doldurduğu için kullanılamaz hale geldiğinde yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır;

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve M. D. V.Hesabı	24.000		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	9.000		
255 Demirbaşlar Hesabı		24.000	
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		9.000	

Yılsonu işlemlerinde eğer hurdaya ayrılan varlığın tamamı amorti edilmediyse bu durumda kalan tutar kadar amortisman ayrılarak varlığın net değeri sıfıra eşitlenir.

Bir önceki örneğin verileri kullanıldığında yılsonunda Mersin İl Sağlık Müdürlüğü'nün amortismanlara ilişkin olarak yapması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır;

630 Giderler Hesabı	15.000		
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		15.000	

¹³⁰ 29.01.2010 tarih ve 27477 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Parasal Sınırlar ve Oranlar Hakkında Genel Tebliğ (Sayı: 2010/1)'de belirtilmiştir.

1.3.4. Maddi Duran Varlıklarda Sayım Noksanı veya Sayım Fazlası

MYMY'ne göre envanter sonucunda maddi duran varlık hesaplarında fazla veya noksan çıkması durumunda tespit edilen eksikler veya fazlalar 197-Sayım Noksanları hesabına veya 397-Sayım Fazlaları hesabına alınmamaktadır. Ayrıca taşınırlarda meydana gelen fireler, çalınma, kaybolma nedeniyle yok olanlar, kırılma, bozulma, eskime nedenleriyle kullanılmaz hale gelenler, canlı taşınırların ölümü veya sayımda noksan çıkma halinde bu taşınırlar için "Kayıttan Düşme ve Teklif Onay Tutanağı" düzenlenerek harcama yetkilisi veya üst yöneticinin onayı üzerine TİF düzenlenmek suretiyle kayıtlardan çıkış işlemi gerçekleştirilmektedir.

Sayım noksanı oluşması durumunda kişilerin zimmetinde veya sorumluluğunda olan taşınırların rayiç bedeli üzerinden ilgililerden tazmin edilmesi gerekmektedir.

Örneğin; Demirbaşlar hesabında kayıtlı olan ve kayıtlı değeri 2.000 TL, rayiç bedeli 1000 TL, birikmiş amortismanı 800 TL olan bir bilgisayarın noksan olduğu tespit edilirse bu durumda yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır:

630 Giderler Hesabı	1.200	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	800	
255 Demirbaşlar Hesabı		2.000
140 Kişilerden Alacaklar Hesabı ¹³¹	1.000	
600 Gelirler Hesabı		1.000

Yapılan sayım sonucunda maddi duran varlıklarda fazla çıkması durumunda ilk kez envantere giriliyormuş gibi kayıt yapılmalıdır.

¹³¹ Bu tutar tahsil edildiğinde bütçeye gelir kaydının yapılması gerekmektedir.

Örneğin; Denizli malmüdürlüğünde yapılan envanter sayımında kayıtlarda gözükmeyen 300 TL değerinde Büro Mobilyası bulunması durumunda aşağıdaki kayıt yapılmalıdır:

255 Demirbaşlar Hesabı 500 Net Değer Hesabı	300	300
--	-----	-----

1.3.5. Süreli Yayınların Ciltlenmesi

Taşınır Mal Yönetmeliği'ne göre süreli yayınların ciltlenmesi durumunda daha önceden gider olarak muhasebeleştirilen tutarlar varlık kapsamına alınmaktadır. Satın alınan dergi, gazete gibi süreli yayınlar alındıklarında ilgili bedelin ödenmesi aşamasında Taşınır İşlem Fişi düzenlenmemekte ancak ciltlenmeleri durumunda maddi duran varlık olarak değerlendirileceklerinden hesaplara alınırken Taşınır İşlem Fişi düzenlenmektedir.

Örneğin; 200 TL tutarında süreli yayın alınması durumunda yapılacak kayıtlar aşağıda gösterilmiştir:

630 Giderler Hesabı 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri	200	200
--	-----	-----

Bu süreli yayınların ciltlenmesine karar verilirse yapılacak kayıtlar da şu şekilde olmalıdır:

255 Demirbaşlar Hesabı 600 Gelirler Hesabı	200	200
---	-----	-----

2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEVLET MUHASEBESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Amaç Farklılığı

Bilindiği üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan standart düzenlemeleri ticari amaçla faaliyet gösteren işletmeleri kapsamaktadır. Devlet Muhasebesi Standartları ise kamu sektörünün mali işlemlerine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerdir. Bu nedenle ticari işletmeler ve kamu sektörü amaçlar açısından değerlendirildiğinde iki farklı durum göze çarpmaktadır.

Ticari işletmelerin amacı kar maksimizasyonu iken kamu sektörünün amacı genel olarak kanunların kendilerine verdiği yetkiye dayanarak kamu hizmetlerini ve görevlerini yerine getirmektir. İşletmeler harcamalarını önceki dönemlerde veya cari dönemde elde etmiş oldukları gelirleri geçmeyecek şekilde yapmaya çalışırlar. Kamu sektöründe ise hizmetlerin ve görevlerin kalkınma planlarına, yıllık programlara, stratejik planlarına, bütçelerine ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun şekilde yapılması amacıyla bu harcamalar karşılığında elde edilmesi gereken gelirler belirlenmektedir. Yani ticari muhasebede yapılacak harcamalar gelirlere uygun şekilde planlanmaktayken, devlet muhasebesinde öncelikle gelirler toplanmakta ve ardından da harcamalar yapılmaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus öncelikle giderlerin yılı bütçe kanununda tahmin edilmesi ve gelirlerin yapılacak harcamalar göz önünde tutularak toplanmasıdır. Bütçeden bir harcama yapılabilmesi için yeterli ödeneğinin olması şarttır. Bütçeyle verilen ödenekler de, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılmaktadır. Yani kanunlarda yer almayan bir kamu gideri için harcama yapılamamaktadır.

2.2. Kapsam Farklılığı

Devlet muhasebesi genel yönetim sektörünü kapsamaktadır. Merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan bu sektörün kapsamı çok geniş olup tüm kamuyu içermektedir. Ölçek büyüklüğü olarak değerlendirdiğimizde devlet muhasebesi mevzuatına uymak zorunda olan idarelerin sayısının ve ölçek büyüklüğünün TMS-16 Standardına bireysel olarak uymak zorunda olan işletmelerden daha fazla olduğu ortadadır.

2.3. Yaptırım Uygulama

Sermaye Piyasası Kurulu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu kontrolü dışında kalan işletmeler Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Tekdüzen Hesap Planına uygun şekilde raporlama yapmaktadırlar. Yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağında bu işletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları tarafında çıkartılan TMS'lere uygun raporlama yapması gerekecektir. Ancak uygulamada TMS'lere uygun işlem yapmama karşılığında herhangi bir yaptırım uygulaması şu anda mevcut değildir.

Devlet muhasebesinde ise mevcut düzenlemelere uygun şekilde işlem yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Maddi duran varlıklar açısından değerlendirdiğimizde; devlet muhasebesinde sorumlular ve sorumluluk sınırları belirlenmiş olup yetkili mercilere hesap verme yükümlülüğü getirilmiştir.

Görevliler tarafından kişisel kusurları nedeniyle tamamen hasara uğratılan maddi duran varlıklar sonucunda kamu zararı oluşmaktadır. Bu nedenle ilgili maddi duran varlık tamamen hasara uğradığında kişiden

rayiç bedeli tazmin etmek üzere kayıtlardan çıkarılmaktadır. Buradaki amaç faaliyetlerin kesintiye uğramadan sürdürülebilmesidir. Kamu zararı kavramı 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması kamu zararı olarak tanımlanmıştır.

Kamu zararı kontrol, denetim, inceleme, Sayıştay tarafından kesin hükme bağlama veya adli, idari veya askeri yargılama sonucunda tespit edilmektedir.¹³² Kontrol, denetim ve inceleme sonucunda tespit edilerek kamu idarelerine bildirilen kamu zararlarına ilişkin belgelerde yer alan hususlar, ilgili harcama yetkilisinin de görüşleri alınmak suretiyle merkezde üst yönetici, taşrada ise idarenin en üst yöneticisi tarafından değerlendirilmektedir.

Sayıştay, genel ve özel bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemekle görevli olup kurumların mallarının alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetlemektedir. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlamaktadır.¹³³

Ayrıca sorumlularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştay'ca kesin hükme bağlananları, sorumlular keyfiyetin idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içinde Hazineye ödemekle zorunludurlar. Sayıştay'ca

¹³²19.10.2006 tarihli ve 26324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre.

¹³³27.02.1967 tarihli ve 12538 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sayıştay Kanunu hükümlerine göre.

haklarında verilen kesin hükümler sorumlulara ve ayrıca gerekli kovuşturma yapılmak üzere Maliye Bakanlığına tebliğ edilmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 73'üncü maddesi uyarınca tahsil edilmesi gereken para cezaları, ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verilmekte olup, karar verilmesini izleyen aybaşından başlamak üzere ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dâhil bir aylık net ödemelerin dörtte biri oranında kesilerek tahsil olunmaktadır.

2.4. Gerçeğe Uygun Değer

Muhasebenin bugün için geldiği noktada tarihi maliyet ve geçmiş olaylar yerine gelecekteki olaylar ve gerçeğe uygun değer üzerinde odaklanma gözlenmektedir. Hem Uluslararası Muhasebe Standartlarında hem de buna paralel olarak hazırlanmış Türkiye Muhasebe Standartlarında varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi esastır. Halen yürürlükte olan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının büyük bir bölümünde varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer, kısmen veya tamamen kullanılmaktadır.¹³⁴

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1' e göre finansal tabloların hazırlanmasında tarihi maliyetin esas olduğu, finansal tablolarda kullanılacak ölçüm yöntemlerinin tarihi maliyet ile kullanılacağı belirtilmiştir. Bu ölçümlerde kullanılacak esaslar ise şu şekilde açıklanmıştır:

¹³⁴ Hüseyin Tokay, Ali Deran, Rafet Aktaş, "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri", XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla Üniversitesi, 2005, s.3-31

- Tarihi Maliyet: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.
- Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Gerçeğe uygun değeri, tarihi maliyetten ayıran en önemli fark, gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında gelecekteki değerlerin de dikkate alınmasıdır. Bundan dolayı gerçeğe uygun değer muhasebesinde “Kazanılmamış Gelir/Gider” kavramı söz konusudur.

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Yani gerçeğe uygun değer işletme işi faktörlerden çok, işletme dışı faktörlerden etkilenmektedir. Devlet muhasebesine ilişkin mevzuatlar incelendiğinde gerçeğe uygun değer kavramına sadece Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin varlıklara ilişkin ilkeler bölümünde yer verildiği görülmüştür. Burada da tanımı yapılmamış “bazı durumlarda varlıkların, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için, varlıklardaki değer düşüklükleri gösterilerek karşılıkları ayrılır.” Şeklinde hükme yer verilmiştir. Ancak karşılık ayırma yalnızca dönen varlıklar için yapılacak değerlendirme sonucunda ilgili kalemler için öngörülmekte olup maddi duran varlıklar bu kapsama alınmamıştır. Tam olarak gerçeğe uygun değer kavramından bahsedebilmek için değerlendirme işleminin tam olarak gerçekleri yansıtması gerekmektedir. Mevcut devlet muhasebesi düzenlemelerine göre bu esasın uygulaması mevcut değildir.

2.5. Yararlı Ömür ve Amortisman Uygulaması

Daha önceki bölümlerde tanımı yapılmış olan yararlı ömür, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir. Ancak kamu sektörünün ölçek büyüklüğü düşünüldüğünde maddi duran varlıkların amortismanında göz önüne alınacak yararlı ömürün uygulama alanı bulamayacağı açıktır.

Genel Yönetim ve Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği'nde belirtilen varlıkların yararlanma sürelerinin sürekli gözden geçirilmesi mümkün olmamakla beraber ancak kamu idarelerinin uygulamalarını kolaylaştırmak amacıyla böyle bir uygulamaya gidildiği düşünülmektedir.

Ayrıca dayanıklı taşınırlarda 14.000 TL, taşınmazlarda 34.000 TL olarak belirlenmiş limitlerin altında kalan varlıklar ve tutarına bakılmaksızın 256-Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında takip edilen varlıklar için %100 amortisman ayrılması yararlı ömür mantığına aykırıdır.

Ticari işletmeler amortisman uygulamasını vergi tasarrufu sağlamak amacıyla da kullanmaktadırlar. Vergisel yönden avantaj sağlamak amacıyla hareket ederek ekonomik rasyonelliği sağlamaya çalışmaktadırlar. Ancak devlet muhasebesinde dönemsellik ilkesi gereği duran varlıkların maliyetleri yararlandıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılmakta ve herhangi bir tasarruf amacı gözetilmemektedir.

Ayrıca ticari muhasebede amortisman uygulamasında yararlı ömür ilkesi benimsenmiş olmasına rağmen yeni satın alınan maddi duran varlığın amortisman oranı varlık ne kadar eskimiş olursa olsun satın alınan varlık sanki yeniymiş gibi belirlenmektedir. Ancak bu durum yararlı ömür ilkesine tamamen aykırıdır. Çünkü yeni alınan bir maddi duran varlıkla kullanılarak yıpranmaya, eskimeye tabi olmuş bir varlığın aynı faydalı ömre sahip olmadığı açıktır.

2.6. Aktifleştirme

TMS-16 ya göre; bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremeyeceği belirtilmektedir. Devlet muhasebesinde de günlük bakım maliyetleri giderleştirilmekte değer artırıcı harcama limiti aşılsa dahi yapılan harcama varlığın maliyetine eklenmemektedir.

GYMY'ne göre maddi duran varlıklar için yapılan değer artırıcı nitelikteki harcamalar ise maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilerek amortisman hesaplamasında dikkate alınmaktadır.

Değer artırıcı olarak kabul edilemeyecek tutarlardaki harcamalar ise varlığın maliyet bedeline eklenmeyerek doğrudan giderleştirilmektedir. Bu limitler, yapım aşamasındaki maddi duran varlıklar için aktifleştirilen maliyetlerin, geçici ve kesin kabule tabi işlerde geçici kabulün onaylanmasından, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlanmasından sonra ilgili varlık hesabına aktarıldığı toplam tutarı için geçerlidir ve limitler, gerektiğinde Maliye Bakanlığı tarafından güncellenerek yılı Kasım ayı sonuna kadar duyurulmaktadır. Ancak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği'nin 2008 yılında yayımlanmasından bu yana herhangi bir güncelleme yapılmamıştır.

Ayrıca TMS-16'da bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerektiği durumlarda muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluşturduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dâhil ederek muhasebeleştirildiği belirtilmiştir. Ancak devlet muhasebesinde değer artırıcı niteliği bulunmayan harcamalar aktifleştirilmeyerek gider olarak değerlendirilmektedir.

2.7. Değer Düşüklüğü

Finansal tablo ve dipnotlarının anlamlı, güvenilir bir şekilde hazırlanarak kullanıcıların kararlarında faydalı olmaları, işletmenin karlılık ve finansal durumu hakkında tarafsız bilgi vermeleri için dönem karının tahakkuk ilkesine göre tespit edilmesi; varlık ve borçların da tarafsızlık kavramına mümkün olduğu kadar uygun şekilde gerçek değerleri ile gösterilmesi gerekmektedir. Bu amaca hizmet etmek için muhasebe uygulamalarında kullanılan yöntemlerden biri de karşılık ayrılmasıdır. Karşılık ayrılması muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik,

sosyal sorumluluk, tam açıklama ve özellikle de ihtiyatlılık kavramlarının gerektirdiği bir işlemdir.

Eğer varlığın net defter değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutardan fazla ise ilgili varlık geri kazanılabilir tutardan daha fazla tutarda izleniyor demektir. Böyle bir durum ancak varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmesi durumunda mümkündür. TMS 36 standardında her bir işletmenin varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığını her bir bilanço tarihinde değerlendirmelidir.

Geri kazanılabilir tutar TMS 36 Standardında; bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanmıştır.

Piyasa değerinin olmaması halinde makul değer tespitine ilişkin yöntemler standart içerisinde açıklanmamıştır. Bu durumda işletmeye özgü değer söz konusudur. İşletmeye özgü değer, bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade etmektedir.

Kullanım değeri ise işletmelerin bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmelere uygulanmayan işletmeye özgü faktörleri yansıtır.¹³⁵

Maddi varlıkların piyasa değerine ulaşamadığı takdirde kullanılacak olan bir diğer yaklaşım ise itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımıdır. Bu yaklaşım ise amorti edilmiş ikame maliyetine işaret eder.

¹³⁵ Akgün, a.g.e., s.390.

Bu değer, benzer bir varlığın alınması halinde ödenecek tutardan amortisman tutarlarının düşülmesi suretiyle bulunur.¹³⁶

Varlığın kayıtlı değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutardan yüksekse, varlık geri kazanılabilir tutardan fazla izleniyor olabilir bu durumda varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiştir. Varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir tutarına indirilmelidir. TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre işletme her yılsonunda varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını incelemek ve değer düşüklüğü oluşması halinde bunu mali tablolara almak zorundadır. Ülkemizde ticari muhasebede bu durum için varlıklarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. Ancak devlet muhasebesinde ilgili durumun uygulaması mevcut değildir. Her ne kadar GYMY'nde "bazı durumlarda varlıkların, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için, varlıklardaki değer düşüklükleri gösterilerek karşılıkları ayrılır." hükmü yer almışsa da karşılık ayırma uygulaması maddi duran varlıklarda yapılmamaktadır.

¹³⁶ Ümit Gücenme, Aylin Poroy Arsoy, "Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı", **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Sayı 5, s.1-12.

3. ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek uygulamalarda maddi duran varlıklara ilişkin olarak işlemler verilerek uygulamalar eşliğinde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre hesaplar arasındaki değişim ve kayıt farklılıkları ele alınmaktadır.

ÖRNEK 1:

Üretim yapan bir işletme tarafından üretim amaçlı bir makinede kullanılmak üzere ve maliyeti 2.500 TL olan 1000 adet A Yedek Malzemesi ile maliyeti 35.000 TL olan B Yedek malzemesi peşin olarak satın alınmıştır. A malzemesinin ortalama yararlı ömrü 20 gün, B malzemesinin ise yararlı ömrü ise ortalama 3 yıldır.

TMS-16 standardına göre ekonomik yarar açısından değerlendirildiğinde A malzemesinin gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın işletmeye aktarılması mümkün olmadığı için stok kalemi olarak değerlendirmeleri gerekecektir. Diğer bir yandan B malzemesi ise gelecek dönemlerde de ekonomik yarar sağlayacaklarından maddi duran varlık olarak muhasebeleştirileceklerdir.

150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı	2.500	
253 Makine Tesis ve Cihazlar Hesabı	35.000	
100 Kasa Hesabı		37.500

Görüldüğü üzere TMS-16 standardında “ekonomik yararın işletmeye aktarılması” esasına göre muhasebeleştirme yapılarak B malzemesinin maliyet bedeli ilgili makinenin değerine eklenmiştir.

Aynı malzemelerin bir kamu idaresi tarafından alındığı varsayıldığında kullanılacak hesaplar farklılık göstermektedir.

150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı 100 Kasa Hesabı	37.500	 37.500
830 Bütçe Giderleri Hesabı 835 Gider Yansıtma Hesabı	37.500	

Burada alınan malzeme makinenin bedeline dâhil edilmemiş ilk madde malzeme olarak muhasebeleştirilmiştir. Çünkü devlet muhasebesinde her türlü yedek parça 150 İlk Madde ve Malzemeler hesabında izlenmektedir.

ÖRNEK 2:

Bir işletme 01.07.2009 tarihinde 30.000 TL değerinde bir makine satın almıştır. Bu makinenin tahmini kullanım ömrü 4 yıl yıldır. Azalan bakiyeler yöntemini kullanan işletmenin makineye ilişkin olarak kıst esasına göre hesaplayacağı amortisman tutarları yıllar itibariyle şu şekildedir:

YILLAR	HESAPLAMA	AMORTİSMAN TUTARI
2009	$(7/12) \times (0,25 \times 2) \times 30.000 = 8.750$	8.750
2010	$(5/12) \times (0,25 \times 2) \times 30.000 = 6.250$ $(7/12) \times (0,25 \times 2) \times 15.000 = 4.350$	10.625
2011	$(5/12) \times (0,25 \times 2) \times 15.000 = 3.125$ $(7/12) \times (0,25 \times 2) \times 7.500 = 2.187,5$	5.312,50
2012	$(5/12) \times (0,25 \times 2) \times 7.500 = 1.562,5$ $(7/12) \times (0,25 \times 2) \times 3.750 = 1.093,75$	2656,25
2013	Geriye Kalan Tutar	2.656
		30.000,00

TMS-16'ya göre yılsonlarında yapılması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır:

2009 yılsonunda yapılacak kayıt;

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	8.750	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		8.750

2010 yılsonunda yapılacak kayıt;

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	10.625	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		10.625

2011 yılsonunda yapılacak kayıt;

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	5.312,5	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		5.312,5

2012 yılsonunda yapılacak kayıt;

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	2.656,25	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		2.656.25

2013 yılsonunda yapılacak kayıt;

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	2.656	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		2.656

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği'ne göre kamu idarelerinin normal amortisman uygulaması öngörülmüştür. Azalan Bakiyeler Yönteminin uygulaması mevcut değildir. Ayrıca devlet muhasebesinde ise amortisman tutarları belirlenirken ilk ölçüt maddi duran varlıkların maliyet bedelidir. Eğer ilgili düzenlemelerde belirlenmiş limitlerin altında bir tutar mevcutsa bu durumda oranlara bakılmaksızın % 100 amortisman ayrılması gerekmektedir. İlgili örneğimizde bir taşınmaz alımı söz konusu olduğu için limit 34.000 TL'dir ve 34.000 TL'yi aşmayan bir maliyet olduğu için yılsonunda % 100 amortisman ayrılmalıdır.

Buna göre yapılacak kayıt şu şekilde olmalıdır;

630 Giderler Hesabı	30.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		30.000

ÖRNEK 3:

2007 yılında normal amortisman yöntemini kullanan bir işletme 40.000 TL'ye peşin olarak bir demirbaş satın almıştır. Faydalı ömrü 4 yıl olan demirbaşın 2008 yılı sonunda gerçeğe uygun değeri 12.000 TL olarak tespit edilmiştir. Değer düşüklüğünün 2008 yılında olduğu varsayıldığında maliyet modeline ve yeniden değerlendirme modeline göre finansal tablolarda gözükecek net defter değeri TMS-16 standardına göre şu şekilde olacaktır;

Maliyet Modeline göre net değer hesaplanması:

Yıl	Kayıtlı Değer	Amortisman	B. Amort.	Değer Azalışı	Net Defter Değeri
2007	40.000	10.000	10.000	-	30.000
2008	40.000	10.000	20.000	8.000	12.000

Varlığa ilişkin değer azalışı demirbaşın kayıtlı değerinden 2007 yılı ve 2008 yılı amortisman tutarlarının düşülmesinden sonra bulunan net defter değeri ile gerçeği uygun değer karşılaştırılmasıyla bulunmuştur.

2008 yılı sonunda net defter değeri 20.000 TL olmasına rağmen gerçeğe uygun değeri 12.000 TL olduğu için aradaki 8.000 TL'lik fark değer düşüklüğü zararı olarak kabul edilmiştir.

Bu örnekte özellikle değer azalışı incelenmektedir. Çünkü maliyet modelinde değer artışlarının TMS-16 standardına göre kayda alınmamaktadır.

31.12.2008 tarihinde şu kayıtlar yapılmalıdır;

770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	10.000	10.000
654 Karşılık Giderleri Hesabı 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Hesabı	8.000	8.000

Değer düşüklüğünün 25-Maddi Duran Varlıklar grubu içinde ayrı bir hesapta gösterilmesi “tam açıklama” kavramı gereğince daha uygundur. Ancak tekdüzen hesap planında söz konusu grupta boş bir hesap bulunmadığı için değer düşüklüğünün izlenebileceği en uygun hesabın 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle de bu hesabın isminin “257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Zararı” olarak değiştirilmesi gerekmektedir.¹³⁷

Yeniden Değerleme Modeline göre net değer hesaplanması da şu şekilde olacaktır:

Yıl	Kayıtlı Değer	Amortisman	B. Amort.	Değer Azalışı	Net Değer Değeri
2007	40.000	10.000	10.000	-	30.000
2008 ¹³⁸	40.000	10.000	20.000		20.000
2008 ¹³⁹	24.000		12.000	8.000	12.000

¹³⁷ Uğur Kaya, Engin Dinç, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, s.352.

¹³⁸ Değerleme Öncesi

¹³⁹ Değerleme Sonrası

Değer Azalışı oranı = 8.000/20.000 = % 40

Makinenin yeniden değerlendirme öncesi kayıtlı değeri : 40.000 TL

Makinenin yeniden değerlendirme sonrası kayıtlı değeri : 24.000 TL

Makinenin yeniden değerlendirme öncesi birikmiş amort. : 20.000 TL

Makinenin yeniden değerlendirme sonrası birikmiş amort. : 12.000 TL

Makinenin yeniden değerlendirme öncesi net defter değeri : 20.000 TL

Makinenin yeniden değerlendirme sonrası net defter değeri : 12.000 TL

770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	10.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		10.000
654 Karşılık Giderleri Hesabı	8.000	
257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	8.000	
255 Demirbaşlar Hesabı		16.000

Yeniden değerlendirme modeline göre gerçeğe uygun değer maddi duran varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeridir. Yeni belirlenecek defter değeri ise eski defter değeri ile karşılaştırma sonucunda bulunacak değer düşüklüğü ya da değer artışı oranı bulunarak hesaplanmaktadır.

Mevcut uygulamada maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde “maliyet bedeli” ölçüğü benimsendiği için varlıklardaki değer düşüklüğü zararını kabul etmemektedir. Vergi Usul Kanunu’na göre maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün hiçbir suretle finansal tablolarda gösterilmesi mümkün değildir. Bu nedenle uluslararası muhasebe standartlarına göre hesaplanan değer düşüklüğü zararlarının vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınması gerekmektedir.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Yıldız Akbulut, Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören

Yeniden değerleme ele alındığında bu modelin devlet muhasebesinde yer alan “yeniden değerleme” den oldukça farklı olduğu göze çarpmaktadır. Bu şekilde yapılacak değerlemelerin devlet muhasebesinde uygulanması oldukça zordur.

SONUÇ

Devlet muhasebe sistemi, uygulamadaki değişikliklerin neticesinde sürekli izlenmesi gereken, son derece dinamik ve uluslararası standartlara uygun şekilde yönetilmesine ihtiyaç duyulan bir sistemdir. Devlet açısından mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin en önemli unsuru olan devlet muhasebesi sistemi tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişle birlikte tam olarak işlerliğine kavuşmuştur.

Tahakkuk esaslı muhasebeye geçişle birlikte devlet muhasebesini ticari muhasebeye yakınlaştırma çalışmaları başlamıştır. Birleşmiş milletlerin hazırlamış olduğu “Ulusal Hesaplar Sistemi”, Avrupa Birliği’nin hazırlamış olduğu “Avrupa Ulusal Hesaplar Sistemi” ve Uluslararası Para Fonu’nun hazırlamış olduğu “Devlet Mali İstatistikleri” gibi ulusal hesaplar temelinde devlet ve özel kesim ekonomik büyüklüklerini tespit ederek, standardizasyon sağlanarak milli gelir hesaplarını yayınlama çalışmalarıyla, ulusal hesaplar ile muhasebe arasında bağlantı kurulmaya çalışılmış ve ulusal hesapların istatistikî veriler yerine muhasebe aracılığı ile çıkartılması amaçlanmıştır.¹⁴¹

Genel yönetimi oluşturan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin mali raporları hem alt birimler itibarıyla hem de konsolide edilmiş halde hazırlanabilmekte ve belirlenmiş aralıklarla kamuoyunun bilgisine ve kullanımına sunulmaktadır. Verilerin birlik içerisinde incelenebilmesi ve karşılaştırılabilmesi için uluslararası muhasebe ve mali raporlama tekniklerinin kullanılması gerekmektedir.

¹⁴¹ Dağ, Çolak, a.g.e., s.13.

2004 yılında tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesiyle birlikte, ilk kez, maddi duran varlıkların ve bu varlıklara ilişkin amortisman paylarının kaydedildiği hesaplar düzenlenmiş, böylece devletin duran varlıkları ve bu varlıklara ilişkin amortismanlar kayıt altına alınmaya başlamıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte düzenlemeler birtakım değişikliklere uğramış ve uluslararası standartlarla uyumlaştırılmıştır. Şu an itibarıyla DMSK tarafından 8 adet devlet muhasebesi standardı yayımlanmış olup muhasebe düzenlemelerinin bu standartlarla uyumlaştırma çalışmaları başlatılmıştır.

Bu kapsamda devlet muhasebesinde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilme esaslarının uluslararası düzeyde kabul gören mevcut düzenlemelere uygunluğu önem arz etmekte olup bu amaçla çalışmada TMS-16 standardıyla karşılaştırma yapılmıştır. Bu çalışmanın sonucunda tabloda gösterilen farklılıklar saptanmıştır.

Tablo 17: TMS-16 ile Devlet Muhasebesinin Karşılaştırılması

	TMS-16	DEVLET MUHASEBESİ
AKTİFE ALMA	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
MALİYET BEDELİ	Maliyet, bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değeri Doğrudan ilişkilendirilebilen giderler	Alış bedeline, faiz hariç olmak üzere vergi, resim ve harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi sonucunda ulaşılan bedel Doğrudan ilişkilendirilebilen giderler
AMORTİSMANA TABİ DEĞER	Maliyet Bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra kalan tutar Vade farksız tutar Üzerinden Finansman giderini içermez	Maliyet Bedeli
AMORTİSMAN UYGULAMASI	Yararlı Ömür boyunca sistematik olarak dağıtılır	Tespit edilen oranlar üzerinden ayrılır
AMORTİSMAN SÜRESİ	Kullanılabilir olduğunda başlar	Aktife girdiğinde başlar
AMORTİSMAN YÖNTEMLERİ	<ul style="list-style-type: none"> • Doğrusal Amortisman • Azalan Bakiyeler Yöntemi • Üretim Miktarı Yöntemi 	Normal Amortisman Yöntemi
DEĞER ARTIRICI HARCAMA	Tutarına Bakılmaksızın şartları taşıyorsa maliyete eklenir	14.000 ve 34.000 limitleri aşan harcamalar eklenir
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	Defter değeri net gerçekleştirilebilir değerini aşamaz	Değer Düşüklüğü Karşılığı YOK
DÖNEM SONU DEĞERLEME	<ul style="list-style-type: none"> • maliyet modeli • yeniden değerlendirme modeli 	Değerleme YOK Sadece Amortisman ayrılır

Tablodan da anlaşılacağı üzere farklılıkları 6 ana başlık altında toplamak mümkündür;

- Gerçeğe Uygun Değer
- Yararlı Ömür
- Amortisman Uygulaması
- Değer Artırıcı Harcamalar
- Değer Düşüklüğü
- Dönem Sonu Değerleme

Devlet ile özel sektörün işlevleri ve hedeflerinin birbirinden farklı olabilmesi nedeniyle devlet muhasebesi ile ticari muhasebe arasında farklılıklar olması olağandır. İnternet tabanlı otomasyon sistemleri, uyulması zorunlu mevcut muhasebe düzenlemeleriyle devlet muhasebesi, muhasebeden beklenen işlevleri yerine getirebilecek duruma gelmiştir. Devletin tüm mal varlıklarının kayıt altına alınması büyük bir reformu ifade etmektedir ve saydamlığın sağlanması için büyük bir adımdır. Tüm mali işlemlerin kayıt altına alındığı, raporların güvenilir, karşılaştırılabilir ve doğru bir şekilde muhasebeden üretilebildiği bir devlet muhasebe sistemi ancak uluslararası standartlarla da uyum içerisinde olduğu zaman gerçek etkinliğine kavuşacaktır.

KAYNAKÇA

AKBULUT, Yıldız, MARŞAP, Beyhan, “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı 4, Aralık-2006.

AKGÜN, Melek, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008.

BÜLBÜL, Duran, EJDER, Haydar, ŞAHAN, Özgür, **Devlet Bütçesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

CANDAN, Ekrem, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Kamu İdare Bütçelerinin Hazırlanması ve Bütçelerin Uygulama Esasları – I”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 442, Haziran 2005.

COŞAN, M.Hikmet, **Devlet Muhasebesi**, Yeni Uğur Matbaası, Ankara, 1980.

ÇAKIR, Coşkun, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları BSV Kitaplığı 4, Türkiye Araştırmalar 1, 2001.

DAĞ, Ömer, “Bütçe Gelirlerinde Mükerrerlikler”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, Ocak-2008, Sayı 25.

DAĞ, Ömer, ÇOLAK, Hacı Bayram, **Mahalli İdareler Muhasebesi**, Ankara, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını, Temmuz 2009.

Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, **Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002.

DİŞLİ, Mustafa, KIZILKAYA, Eyüp, **Çözümlü Devlet Muhasebesi (Güncelleştirilmiş II. Baskı)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2000.

DİŞLİ, Mustafa, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı-Çözümlü)**, Ankara, 2006.

DPT, “ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu.”, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2000.

DPT, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Mart 2000.

ERGENELİ, Nafiz, **Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi**, Ülkü Basımevi, İstanbul, 1949.

GİRAY, Adil, **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1998.

GÖKÇEN, Gürbüz, ATAMAN AKGÜL, ÇAKICI, Başak, Cemal, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Basım, İstanbul. Ekim 2006.

GÜCENME, Ümit, ARSOY, Aylin Poroy, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Sayı 5.

GÜVEMLİ, Oktay, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, Proje Danış A.Ş. Yayını No:3, Avcıol Basım Yayın, Cilt II, İstanbul, 1998.

GÜVEMLİ, Oktay, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Osmanlı İmparatorluğuna Kadar**, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No:1, Avcıol Basım Yayın, Cilt I, İstanbul, 1995.

HASTÜRK, Mesut, Ülkemizde Devlet Muhasebesi Alanında Yaşanan Değişim ve Gerçekleştirilen Düzenlemeler, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı 40, Nisan Haziran 2008.

JACKSON, Dadley, **The New National Accounts: An Introduction To The System of National Accounts 1993 and The European System of Accounts 1995**, 2000.

KARASLAN, Erkan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, **Sayıştay Dergisi**, Temmuz- Eylül 2004, Sayı 54.

KAYA, Uğur, DİNÇ, Engin, “Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 2.

KERİMOĞLU, Baki, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı 17, Temmuz – Eylül 2002.

KERİMOĞLU, Baki, Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Devlet Muhasebe Sistemi, **Güncel Mali Sorunlar**, 2006.

KERİMOĞLU, Baki, KIZILKAYA, Eyyüp, KULAKSIZ, Haydar, HASTÜRK Mesut, GÜLŞEN, Hamdi, KARAASLAN, Erkan, **Mahalli İdareler İçin Devlet Muhasebesi**, 2006.

KULAKSIZ, Haydar, "Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz-Eylül 2005, Sayı 29.

ÖNER, Erdoğan, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005.

ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Ankara, 2007.

SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 15. Baskı, Ankara, 2009.

T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, **Turizm Uydu Hesapları**, 1996-1998, Ankara 2002.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, Ankara, 2002.

TOKAY, Hüseyin, DERAN, Ali, AKTAŞ Rafet, "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri", **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla Üniversitesi, 2005.

UNUR, Kamil, İÇÖZ, Orhan, **Turizm Uydu Hesapları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 6, Sayı:1, İzmir 2004.

YANIK, Serap, "Devlet Muhasebesi Sisteminde Tam Tahakkuk Sisteminin Önemi ve Avustralya Uygulaması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, II, 4, Aralık 2000.

YANIK, Serap, "Türkiye'deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi", **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, III. Oturum, 3. Bildiri.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

832 Sayılı Sayıştay Kanunu

4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Hakkında Kanun

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5793 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Taşınır Mal Yönetmeliği

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliğ

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 99

Ali TOPAKKAYA,

<http://governmentaccounting.blogspot.com/2008/08/devlet-muhasebesi-standartlari-alaninda.html>

European System of Accounts(ESA95),

<http://forum.europa.eu.int>

<http://www.muhasibat.gov.tr>

<http://www.bumko.gov.tr>

<http://ekutup.dpt.gov.tr>

<http://www.ipsas.org>

EKLER

Ek-1: 5018 Sayılı Kanun'a Ekli (I), (II), (III) ve (IV) Sayılı Cetveller**(I) SAYILI CETVEL****GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ**

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı
- 9) Millî Savunma Bakanlığı
- 10) İçişleri Bakanlığı
- 11) Dışişleri Bakanlığı
- 12) Maliye Bakanlığı
- 13) Millî Eğitim Bakanlığı
- 14) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma Bakanlığı
- 17) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
- 18) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 19) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı

- 20) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 21) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 22) Çevre ve Orman Bakanlığı
- 23) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 24) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 25) Jandarma Genel Komutanlığı
- 26) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 27) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 28) Diyanet İşleri Başkanlığı
- 29) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
- 30) Hazine Müsteşarlığı
- 31) Dış Ticaret Müsteşarlığı
- 32) Gümrük Müsteşarlığı
- 33) Denizcilik Müsteşarlığı
- 34) Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı
- 35) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
- 36) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- 37) Devlet Personel Başkanlığı
- 38) Özürlüler İdaresi Başkanlığı
- 39) Türkiye İstatistik Kurumu
- 40) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
- 41) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 42) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 43) Karayolları Genel Müdürlüğü

- 44) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 45) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
- 46) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
- 47) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
- 48) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 49) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü
- 50) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
- 51) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 52) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü

(II) SAYILI CETVEL
ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

**A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE
YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ**

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi

- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi

- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) Kastamonu Üniversitesi
- 58) Düzce Üniversitesi
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) Uşak Üniversitesi
- 61) Rize Üniversitesi
- 62) Namık Kemal Üniversitesi
- 63) Erzincan Üniversitesi
- 64) Aksaray Üniversitesi
- 65) Giresun Üniversitesi
- 66) Hitit Üniversitesi
- 67) Bozok Üniversitesi

- 68) Adıyaman Üniversitesi
- 69) Ordu Üniversitesi
- 70) Amasya Üniversitesi
- 71) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) Sinop Üniversitesi
- 74) Siirt Üniversitesi
- 75) Nevşehir Üniversitesi
- 76) Karabük Üniversitesi
- 77) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) Bilecik Üniversitesi
- 81) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) Kırklareli Üniversitesi
- 83) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) Bingöl Üniversitesi
- 85) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) Batman Üniversitesi
- 88) Ardahan Üniversitesi
- 89) Bartın Üniversitesi
- 90) Bayburt Üniversitesi
- 91) Gümüşhane Üniversitesi

- 92) Hakkari Üniversitesi
- 93) Iğdır Üniversitesi
- 94) Şırnak Üniversitesi
- 95) Tunceli Üniversitesi
- 96) Yalova Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Atatürk Araştırma Merkezi
- 4) Atatürk Kültür Merkezi
- 5) Türk Dil Kurumu
- 6) Türk Tarih Kurumu
- 7) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 8) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 9) Türkiye Bilimler Akademisi
- 10) Türkiye Adalet Akademisi
- 11) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 12) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- 13) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 14) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 15) Orman Genel Müdürlüğü
- 16) Vakıflar Genel Müdürlüğü

- 17) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- 18) Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü
- 19) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 20) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 21) Türk Akreditasyon Kurumu
- 22) Türk Standartları Enstitüsü
- 23) Millî Prodüktivite Merkezi
- 24) Türk Patent Enstitüsü
- 25) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 26) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 27) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- 28) İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
- 29) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 30) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
- 31) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 32) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 33) (Ek: 28/9/2006-5548/36 md.; İptal: Anayasa Mahkemesi'nin 25/12/2008 tarihli ve E.: 2006/140, K.: 2008/185 sayılı Kararı ile.)
- 34) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 35) Meslekî Yeterlilik Kurumu

(III) SAYILI CETVEL**DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR**

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu

(IV) SAYILI CETVEL**SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI**

- 1- Sosyal Güvenlik Kurumu
- 2- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

Ek-2: IPSAS-17 Property, Plant and Equipment Standardının Çevirisi¹⁴²

AMAÇ

1. Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının idarenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

KAPSAM

2. *Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre mali tablolarını hazırlayan ve sunan idareler maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde aşağıda sayılan durumlar haricinde bu standart hükümlerini uygulamalıdır:*
 - a. *Başka bir devlet muhasebe standardı ile uyumlu bir şekilde farklı bir muhasebe işlemi gerektiğinde,*
 - b. *Tarihi varlıkların olması durumunda. Ancak 86. 87. ve 90. paragraflarda bulunan açıklama şartlarının yerine getirilmesi gerekmektedir.*
3. *Bu standart KİT'ler dışında tüm kamu idarelerine uygulanır.*
4. *Bu standart aşağıda sayılan maddi duran varlıklara uygulanır*
 - a. *Özel askeri ekipmanlar,*
 - b. *Altyapı varlıkları.*

¹⁴² TMS-16 ile karşılaştırma yapılabilmesi açısından farklı hükümler İtalik olarak yazılmıştır.

93-102. paragraflarda geçen geçici hükümler 5 yıllık geçiş dönemi boyunca tüm maddi duran varlıkların kayda alınması için şartların kalkmasını sağlamaktadır.

5. Bu standart aşağıda sayılanlara uygulanmaz:

- a. Tarımsal faaliyetlerle ilişkili olan canlı varlıklar (tarıma ilişkin ilgili uluslararası veya ulusal muhasebe standartlarına bakınız), veya
- b. Maden idare hakkı ve petrol, doğal gaz ve yeniden üretilmesi mümkün olmayan benzer kaynaklar gibi maden kaynakları (maden idare haklarına, maden kaynaklarına ve yeniden üretilmesi mümkün olmayan benzer kaynaklara ilişkin ilgili uluslararası veya ulusal muhasebe standartlarına bakınız)

Ancak, bu Standart yukarıda tanımlanmış olan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

6. Diğer Devlet Muhasebe Standartları bir maddi duran varlık kaleminin bu Standartta yazılandan farklı bir yaklaşımla muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin IPSAS 13 “Kiralama İşlemleri” Standardı bir idarenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu Standart ile düzenlenmiştir.
7. Bir idare, inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan ve gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılacak olmakla beraber, “IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardında belirtilen ‘yatırım amaçlı gayrimenkul’ tanımının koşullarını sağlamayan gayrimenkuller için bu Standart hükümlerini uygular. İnşaat veya geliştirme tamamlandığında gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul olur ve idarenin IPSAS 16 hükümlerini uygulaması gerekir. Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gelecekte de kullanılmak amacıyla tekrar geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller IPSAS

16'ya tabidir. IPSAS 16'ya uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için Maliyet Modeli kullanan bir idare, bu Standartta yer alan Maliyet Modelini uygulamak zorundadır.

Tarihi varlıklar

8. *Bu standart bir idarenin maddi duran varlık muhasebeleştirme kriterlerini taşıyamaması halinde tarihi varlıkların muhasebeleştirilmesini gerektirmez. Eğer bir idare tarihi varlıkları kayıtlara alıyorsa bu standardın gerektirdiği açıklamaları uygulamalıdır. Bu standardın ölçüm şartlarını da uygulayabilir (uygulaması şart değildir).*
9. *Bazı varlıklar kültürel çevreleri veya tarihi önemleri nedeniyle tarihi varlıklar olarak tanımlanmıştır. Tarihi varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir; tarihi binalar ve anıtlar, arkeolojik kazı alanları, doğal kaynakları koruma bölgeleri ve doğal kaynaklar ve sanat eserleri. Aşağıda sayılan belli özellikler genellikle tarihi varlıkların özellikleridir; (bu özelliklere bazı varlıklar sahip olmamasına rağmen)*
 - a. *Kültürel, çevresel, eğitimsel ve tarihi şartlarda değerleri (terms) piyasa fiyatlarını temel alan finansal değeri tam olarak yansıtılamaz,*
 - b. *Yasal ve/veya kanuni yükümlülükler yasaklamalara veya satışı sırasında elden çıkarılmasında ciddi sınırlamalara neden olabilir,*
 - c. *Genellikle yerlerine yenileri konulamaz ve fiziksel durumları kötüleşse bile değerleri zaman içinde artar, ve*
 - d. *Bazı durumlarda birkaç yüz yıl olabilen yararlı ömürlerini tahmin etmek zor olabilir.*

Kamu idareleri; satın alma, bağış, miras, haciz gibi çeşitli yollarla birçok yılda kazanılmış tarihi varlıklardan oluşan holdinglere sahip olabilir. Bu

varlıklar nadiren nakit akışı yaratırlar ve ortada benzer amaçlarla kullanılmalarını engelleyen sosyal ve yasal engeller mevcuttur.

10. Bazı tarihi varlıklar miras kalan değerinden daha fazla hizmet potansiyeline sahiptir. Örneğin, tarihi bir bina ofis amacıyla kullanılabilir. Bu gibi durumlarda diğer maddi duran varlık kalemleriyle aynı esasa kayda alınır ve ölçülürler. Diğer tarihi varlıkların ise hizmet potansiyelleri anıtlar ve harabeler gibi miras kalan özellikleriyle sınırlıdır. Alternatif hizmet potansiyelinin olması ölçüm esasının seçimini etkileyebilir.

11.86. maddeden 94. maddeye kadar olan paragraflardaki açıklama yapma şartları idarelerin kayıtlı varlıklar hakkında açıklama yapmasını gerektirir. Bu nedenle tarihi varlıkları muhasebeleştirilen idarelerin aşağıdaki örnek açıklamaları yapması gerekmektedir;

- a. Kullanılan ölçüm esası,
- b. Eğer varsa, kullanılan amortisman yöntemi,
- c. Net defter değeri,
- d. Eğer varsa, dönem sonundaki birikmiş amortisman,
- e. Belli öğelerini gösteren dönem başı ve dönem sonundaki defter değerinin mutabakatı.

TANIMLAR

12. Aşağıda yer alan terimler, bu standartta belirtilen anlamları ile kullanılmaktadır.

Defter Değeri:

Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra kaydedilen tutarıdır.

Maddi Duran Varlık sınıfı:

Mali tablolarda açıklama yapma amacıyla tek bir kalem olarak gösterilen, idarenin çalışmalarında benzer özelliklerde olan varlık grubudur.

Maliyet:

Bir varlığın elde edilmesi veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya elde etmede verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade eder.

Amortisman:

Bir varlığın amortismanına tabi tutulabilecek tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder

Amortismanına tabi tutar:

Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesinden sonra bulunan tutarı ifade eder.

İdareye özgü değer:

Bir idarenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder

Döviz İşlemleri:

İdarenin varlık veya hizmet alırken veya borç ödeme yükümlüklerini ortadan kaldırırken , takas işlemleri esnasında bir diğer idareye doğrudan yaklaşık olarak verilen eş değeri işlemleri ifade eden işlemdir. (öncelikle nakit, mal, hizmet veya varlık kullanımı şeklinde)

Gerçeğe uygun değer:

Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Nakit yaratan varlığın değer düşüklüğü zararı:

Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Nakit yaratmayan varlığın değer düşüklüğü zararı:

Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir hizmet tutarını aşan kısmını ifade eder.

Takas olmayan işlemler:

Bir idarenin takas işlemleri esnasında bir değer alırken veya başka bir idareye bir değer verirken mübadeleye esas olan doğrudan yaklaşık bir eş değer olmaması durumundaki işlemlerdir.

Maddi Duran Varlık Kalemi:

- a. Mal veya hizmet üretimi veya temin edilmesinde kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve

- b. Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen,

fiziki kalemlerdir.

Geri kazanılabilir tutar:

Nakit yaratan varlığın gerçeğe uygun değerinden satılması için katlanılan maliyetlerin düşülmesinden sonra bulunan tutar ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Geri kazanılabilir hizmet tutarı:

Nakit yaratmayan varlığın gerçeğe uygun değerinden satılması için katlanılan maliyetlerin düşülmesinden sonra bulunan tutar ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Kalıntı değer:

Bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutarından, elden çıkarmanın tahmini maliyetlerinin düşülmesi sonucu ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür:

- a. Bir varlığın idare tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya
- b. İdare tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder

MUHASEBELEŞTİRME

13. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koŐulların oluşması durumunda varlık olarak mali tablolara yansıtılır:
- Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların veya hizmet potansiyelinin idareye aktarılmasının muhtemel olması; ve
 - İlgili kalemin maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir Şekilde ölçülebilmesi.
14. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında mali performans tablosuna yansıtılır. Ancak, bir idarenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı Şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.
15. Bu Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiŐtir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir idareye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kütüphane kitapları, bilgisayar kenarı ve küçük parçalar gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.
16. Bir idare bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.
17. *Özel askeri teçhizat normalde maddi duran varlık tanımını karşılar ve bu standartla uyumlu Şekilde varlık olarak muhasebeleŐtirilebilir.*

Altyapı varlıkları

18. Bazı varlıklar genel olarak “altyapı varlıkları” olarak tanımlanmaktadır. Altyapı varlıklarının evrensel bir tanımı olmamasına rağmen bu varlıklar genellikle aşağıdaki özelliklerin tümünü veya bazılarını taşımaktadırlar:

- a. Bir sistemin veya ağın parçasıdırlar,
- b. Doğaları gereği özelleşmişlerdir ve alternatif kullanımları mevcut değildir,
- c. Sabittirler (gayrimenkul) ve
- d. Elden çıkarılmaları esnasında sınırlamalara maruz kalabilirler.

Kamu sektöründeki altyapı varlıklarının sahipleri idareleri sınırlandırmıyor olsa da önemli altyapı varlıkları kamu sektöründe sık sık bulunmaktadır. Altyapı varlıkları maddi duran varlık tanımını karşılamaktadır ve bu standartla uyumlu şekilde muhasebeleştirilmelidir. Altyapı varlıklarına yollar, sulama sistemleri, su ve enerji sağlama sistemleri ve iletişim ağları örnek olarak verilebilirler.

Başlangıç maliyetleri

19. Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, varolan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir idarenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar veya hizmet potansiyeli elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların idareye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın veya hizmet potansiyelinin, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların idareye gelecekte sağlayacakları ekonomiktan yararından veya hizmet potansiyelinden fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran

varlık olarak muhasebeleştirilir. *Örneğin bir hastanenin güvenlik düzenlemelerine uymak için yeni bir yangından korunma sistemi kurulması gerekebilir. Hastanenin işletilebilmesi için bu eklentinin yapılması zorunlu olduğundan eklenen bu sistem varlık olarak muhasebeleştirilir.* Ancak, IPSAS 21 “Nakit Yaratmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre sözkonusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir.

Sonraki maliyetler

20. Paragraf 14’de belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, bir idare maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte mali performans tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ı olarak tanımlanır.
21. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin bir yolun her yıl asfaltlanması gerekirken, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. Paragraf 14’de belirtilen muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir idare, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluşturduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu Standardın bilanço dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında bilanço dışı bırakılır. (bkz. 80-85 no’lu paragraflar).

22. Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri bilançodan çıkartılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.

MUHASEBELEŞTİRMEDE ÖLÇÜM

23. Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.
24. Takas olmayan işlemle elde edilen bir varlığın maliyeti elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.
25. Bir maddi duran varlık kalemi takas olmayan bir işlemle elde edilebilir. Örneğin, bir arazi nominal veya hiç karşılık alınmaksızın yerel bir yönetimin; park, yol ve yaya kaldırımının geliştirilebilmesi için bağışlanmış olabilir. Bir varlık takas olmayan bir işlemle icra ve haciz yoluyla elde edilebilir. Bu gibi durumlarda bu kalemin maliyeti elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.
26. Bu standarttan nominal maliyetle veya bedelsiz elde edilen bir maddi duran varlık kaleminin muhasebeleştirilmesinde ölçüm, gerçeğe uygun değerinin paragraf 25'in şartlarıyla uyumlu şekilde yeniden değerlendirilmesini gerektirmez. Buna göre, 42. paragrafın gerektirdiklerine ve bunları destekleyen 43 ile 48.

paragraflar arasındaki hükümlere göre bir maddi duran varlık kaleminde yeniden değerlendirilmesi kararlaştırılırsa yeniden değerlendirilmesi sonraki raporlama dönemlerinde yapılır.

Maliyet unsurları

27. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- a. İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- b. Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- c. Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin başlangıç maliyeti, idarenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

28. Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- a. Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (çalışanlara faydalar ile ilgili ulusal veya uluslararası muhasebe standartlarının tanımladığı şekilde)
- b. Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- c. İlk teslimata ilişkin maliyetler;
- d. Kurulum ve montaj maliyetleri;
- e. Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve
- f. Mesleki ücretler.

29. Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile, ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere “IPSAS 12 Stoklar” Standardı hükümleri uygulanır. IPSAS 12 ve IPSAS 17 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler “IPSAS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır.
30. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir:
- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;
 - Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);
 - Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil); ve
 - Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.
31. Bir maddi duran varlıkla ilgili maliyetlerin defter değerine eklenerek muhasebeleştirilmesine yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmesi halinde son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez:
- Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;
 - Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları; ve
 - İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

32. Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arazi faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. Arazi faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir ve giderler, mali performans tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir.
33. İşletmece inşaa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyse, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur (bkz. IPSAS 12). Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken idare içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın idarece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin idarece inşaa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri” Standardı ile belirlenmiştir.

Maliyetin ölçümü

34. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, peşin fiyatın eşdeğeri tutarı veya paragraf 25'te bahsedilmiş olan bir kalemin muhasebeleştirme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, IPSAS 5'te izin verilen alternatif

yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

35. Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar, veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:

- a. Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- b. Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen bilanço dışı bırakmıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

36. Bir İşletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının veya hizmet potansiyelinin ne kadar değişeceğini gözönünde bulundurarak belirler. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir:

- a. Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının veya hizmet potansiyelinin (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından veya hizmet potansiyelinden farklı olması; veya
- b. İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin idareye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi; ve
- c. (a) veya (b)'de belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını belirlemede, idarenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin idareye özgü

değerine ilişkin olarak ,eğer vergi uygulanıyorsa, vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, idarenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir.

37. Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa, aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenebildiği kabul edilir:

- a. İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,
- b. Belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması.

Bir idare, alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenememesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir.

38. Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyeti "IPSAS 13 Kiralama İşlemleri" Standardı uyarınca belirlenir.

MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM

39. Bir idare muhasebe politikası olarak Paragraf 41'deki maliyet modelini ya da Paragraf 42'deki yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

Maliyet Modeli

40. Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa

birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yeniden Değerleme Modeli

41. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.
42. Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların ekspertizler tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle, ekspertizler tarafından saptanmış piyasa değeridir. Bir varlığın kıymet takdiri normalde mesleki yeterliliğe sahip yetkili değerlendirme uzmanları tarafından yapılır. Birçok varlık için gerçeğe uygun değer; aktif ve akıcı bir piyasada teklif edilen fiyatlar referans alınarak kolayca doğrulanabilir. Örneğin cari piyasa fiyatları genellikle arazi, özellikli olmayan binalar, taşıtlar ve maddi duran varlıkların pek çok çeşidi için sağlanabilir.
43. *Bazı kamu malları için piyasada alınıp satılmamaları nedeniyle piyasa fiyatlarının tespiti zor olabilmektedir. Bazı kamu idarelerinin bu varlıklardan oluşan kayda değer edinimleri mevcut olabilir.*
44. *Aktif ve likit bir piyasada bir maddi duran varlık kaleminin gerçeğe uygun değerini belirlemek için yeterli bilgi mevcut değilse bu durumda benzer özelliklere sahip benzer durum ve konumdaki başka bir kalem referans alınarak gerçeğe uygun değeri belirlenebilir. Örneğin uzun zamandır boş olan bir devlet arazisinin*

gerçeğe uygun değeri; benzer özelliklere, arazi yapısına ve konuma sahip gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yeterli bilgi edinilebilen başka bir arazi referans alınarak belirlenebilir. Özellikli bina ve el yapımı yapı olması halinde gerçeğe uygun değer; itfa edilen yenileme maliyeti, restorasyon maliyeti ve hizmet birimleri yaklaşımları kullanılarak tahmin edilebilir (IPSAS 21). Birçok durumda bir varlığın itfa edilmiş yenileme maliyeti; aktif ve akıcı bir piyasada benzer hizmet potansiyeli kalan benzer bir varlığın satınalma fiyatı referans alınarak belirlenebilir. Bazı durumlarda yeniden üretilme maliyeti o varlığın yenileme maliyetini belirlemede en iyi göstergedir. Örneğin bir kayıp durumunda; bir hükümet binasının yerine başka bir yapının yapılmasından ziyade toplum için önemli olduğundan bu hükümet binasının yenilenmesi daha uygun olur.

45. Eğer bir maddi duran varlık kaleminin özellikli yapısından ötürü gerçeğe uygun değeri piyasada belirlenemiyorsa gerçeğe uygun değer; yeniden üretilme maliyeti, itfa edilmiş yenileme maliyeti, restorasyon maliyeti veya hizmet birimleri yaklaşımları kullanılarak tahmin edilebilir. Maddi bir duran varlık kaleminin itfa edilmiş yenileme maliyeti varlığın üretilmesi için kullanılan ve piyasadan satın alınan aksamlar referans alınarak veya aynı veya benzer varlığın bir önceki dönemdeki endekslenmiş fiyatı esas alınarak belirlenebilir. Endekslenmiş fiyat yöntemi kullanıldığında üretim teknolojisinin o dönemde önemli bir şekilde değişip değişmediği ve ilgili varlığın değerlendirme yapıldığı zamandaki kapasitesiyle aynı olup olmadığının belirlenmesi konusunda karar vermek gereklidir.
46. Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi

nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olabilir.

47. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirilme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

- a. Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirilme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.
- b. Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirilme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların 52 ve 53 üncü paragraflara göre muhasebeleştirilene defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

48. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.

49. *Bir idarenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur.*

Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

- a. *Arazi;*
- b. *Kamu binaları;*
- c. *Yollar;*
- d. *Makinalar;*
- e. *Elektrik İletim Ağları*
- f. *Gemiler;*

- g. Uçaklar;*
- h. Özel askeri ekipmanlar*
- i. Motorlu taşıtlar;*
- j. Mobilya ve demirbaşlar;*
- k. Ofis gereçleri ; ve*
- l. Petrol kuyuları*

50. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.
51. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan yeniden değerlendirme değer artışı alacaklandırılarak muhasebeleştirilir. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce mali performans tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir fazla olarak muhasebeleştirilir.
52. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma mali performans tablosunda gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, sözkonusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde yeniden değerlendirme değer artışı hesabından bu hesap borçlandırılarak düşülür.
53. Maddi duran varlıkla ilişkili olan yeniden değerlendirme artışları veya azalışları yine bu grup içinde olan bir diğer maddi duran varlık kalemiyle dengelenmelidir.

54. Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin net varlık veya özkaynak hesap gruplarındaki yeniden değerlendirme değer artışının tamamı veya bir kısmı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan birikmiş (geçmiş yıl kârlarına) fazla veya açığa aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık idare tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından birikmiş fazla veya açığa (geçmiş yıl kârlarına) aktarım fazla veya açık üzerinden yapılamaz.
55. Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri ilgili uluslararası veya ulusal muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır.

Amortisman

56. Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.
57. Bir idare, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, birçok durumda sokaklar şebekesinde yer alan; kaldırım, oluşum, kaldırım taşı ve kanal, patika, köprü ve ışıklandırma sistemleri birbirinden ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. Aynı şekilde bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.

58. Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.
59. İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortisman tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortisman tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtabilecek şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.
60. Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortisman tabi tutabilir.
61. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, mali performans tablosu ile ilişkilendirilir.
62. Dönemin amortisman gideri genel olarak mali performans tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir (bkz. IPSAS 12). Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı ilgili uluslararası veya ulusal standartlar uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

Amortisman tabi tutar ve amortisman dönemi

63. Bir varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
64. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) "IPSAS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar" Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.
65. Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz. Bunun tersine, bazı varlıklara bütçe sınırlamaları nedeniyle yetersiz bakım yapılmış veya bu varlıkların bakımları belirsiz bir zamana ertelenmiş olabilir. Yıpranma ve eskimeyi arttıran bir varlık yönetim politikası uygulandığında varlığın yararlı ömrü yeniden değerlendirilmeli ve buna göre düzeltilmelidir.
66. Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.
67. Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.
68. Bir varlığın amortisman tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı varlığın bilanço dışı

bırakıldığı tarihte durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

69. Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar veya hizmet potansiyeli, idare tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- a. Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- b. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- c. Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- d. İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

70. Varlığın yararlı ömrü idarenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İdarenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının veya hizmet potansiyelinin belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, idarenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

71. Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez.
72. Arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan veya hizmet potansiyelinden yararlanma süresi boyunca amortisman tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları veya hizmet potansiyelini yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

Amortisman Yöntemi

73. Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına veya hizmet potansiyeline ilişkin olarak idare tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.
74. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının veya hizmet potansiyelinin beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, IPSAS 3 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

75. Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının veya hizmet potansiyelinin beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların veya hizmet potansiyelinin beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

Değer düşüklüğü

76. Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, ilgili standart hükümleri uygulanır. Bu standart bir idarenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının veya hizmet tutarının nasıl belirleneceğini, ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler.

Değer düşüklüğü tazminatı

77. Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda mali performans tablosu ile ilişkilendirilir.

78. Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları, ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satınalma

veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:

- a. Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü IPSAS 21'e göre muhasebeleştirilir.
- b. Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin bilanço dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- c. Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda fazla veya açığın belirlenmesinde dikkate alınır.
- d. Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standartta göre belirlenir.

Bilanço dışı bırakma

79. Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır:

- a. Elden çıkarıldığında veya,
- b. Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

80. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (IPSAS 13 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) mali performans tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat revenue olarak sınıflandırılmaz.

81. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, IPSAS 9 Döviz İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler Standardında yer alan idare mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine

ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda IPSAS 13 Finansal Kiralama Standardı uygulanır.

82. Eğer, 14 üncü Paragraftaki muhasebeleştirme ilkesine göre idarenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilene parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilene parçanın defter değeri bilanço dışı bırakılır. İşletme için yenilene parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilene parçanın alındığında ya da inşaa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.
83. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.
84. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, IPSAS 9'a uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

AÇIKLAMALAR

85. Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- a. Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;
- b. Kullanılan amortisman yöntemleri;
- c. Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;
- d. Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),

e. Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:

- (a) girişler;
- (b) elden çıkarılacaklar
- (c) İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler;
- (d) Paragraf 42, 52 ve 53 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile IPSAS 21 uyarınca doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları;
- (e) IPSAS 21 uyarınca mali performans tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları;
- (f) IPSAS 21 uyarınca mali performans tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları;
- (g) Amortisman;
- (h) Yurtdışındaki idarenin, raporlayan idarenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları; ve
- (i) Diğer değişiklikler.

86. Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır:

- a. Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;
- b. Maddi duran varlığın inşaaı sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı;
- c. Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler; ve
- d. Mali performans tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık

kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve mali performans tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

87. Amortisman yönteminin seçimi ve amortismana tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi idarelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen yararlı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca idare yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer idarelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır:

- a. Dönem boyunca mali performans tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı; ve
- b. Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.

88. IPSAS 3 uyarınca idare, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerinin niteliği ve etkilerini kamuya açıklar. Maddi duran varlıklar için böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:

- a. Kalıntı değerler;
- b. Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler;
- c. Yararlı ömürler; ve
- d. Amortisman yöntemleri.

89. Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır:

- a. Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi;
- b. Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapıp yapılmadığı;
- c. İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar;
- d. İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin; doğrudan aktif bir

piyasada veya muvazaasız olarak son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar;

- e. Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara veya diğer özkaynak hissedarlarına dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.
- f. Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için her bir kalemdaki yeniden değerlendirme artışının toplamı
- g. Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için her bir kalemdaki yeniden değerlendirme azalışının toplamı

90. IPSAS 21 uyarınca 86 ıncı Paragraf (e) bendi (d)-(f) alt bentlerindeki açıklanması gereken bilgilere ek olarak, bir idare, değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgileri açıklar.

91. Aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olabilir:

- a. Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri;
- b. Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri;
- c. Aktif kullanımdan çekilen ve elden çıkarılacak varlık olarak maddi duran varlıkların defter değeri; ve
- d. Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

Bu nedenle yukarıdaki tutarların idarelerce açıklanması teşvik edilir.

GEÇİŞ HÜKÜMLERİ

92. İdareler maddi duran varlıklarını uluslararası devlet muhasebe standartlarına uyumlu olarak tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçtikleri ilk 5 yıl içinde kayıtlara almak zorunda değillerdir.
93. Uluslararası muhasebe standartlarına uymak için ilk defa tahakkuk esasına geçen idareler maddi duran varlıklarını başlangıçta gerçeğe uygun değerleriyle kayıtlara almalılardır. Eğer hiçbir maliyetle veya nominal maliyetle elde edilmemişler ise gerçeğe uygun değerleri elde edilme tarihindeki değerleridir.
94. İdare başlangıçta muhasebeleştirilen maddi duran varlıklarını açılış bilançosundaki birikmiş fazla veya açık (geçmiş yıl kar zarar) ile uyumlaştırma olarak başlangıç kayıtlarının etkilerini muhasebeleştirmelidir.
95. Bu standardın ilk uygulanmasının öncesinde; bir idare maddi duran varlıklarını bu standartta belirtilen maliyet veya gerçeğe uygun değerler dışında kayıt altına alabilir veya kaydedilmemiş varlıklarını kontrol edebilir. Bu standart idarelerin maddi duran varlıklarını ilk muhasebeleştirilmesi esnasında bu standarda uygun olarak maliyet veya gerçeğe uygun değer ile kayıt altına almasını gerektirmektedir. Maddi duran varlıklar başlangıçta maliyet bedeliyle kayıtlara alınmışlarsa ve bedelsiz olarak veya nominal maliyetle elde edilmişlerse bu durumda elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle kayıtlara alınmalılardır. Elde etme tarihindeki değerleri bilinemiyorsa bu durumda maddi duran varlığın maliyet bedeli elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değeri referans alınarak belirlenebilir.
96. IPSAS 3'e uygun olmalıdır.
97. Tahakkuk esaslı muhasebeye yeni geçilmişse zorluk yaşanmaması için idarelere 5 yıllık bir zaman dilimi tanınmıştır ve 14. paragrafın tüm gerekliliklerinin yerine getirilme zorunluluğu yoktur.

98. Tahakkuk esaslı muhasebeye yeni geçiş var ise en yakın zamanda uyum sağlanmalıdır.
99. 14. paragrafta sayılan şartlardan muaf tutulma ; paragraf 93 ve 94 ya göre kayıtlara alınmayan varlıklar veya varlık sınıfları için sayılan durumlar söz konusu olduğunda ortak ölçüm ve açıklama hükümlerine uyma zorunluluğunun olmaması demektir.
100. Eğer bir idare paragraf 93 ve 94'teki geçici hükümlerin avantajlarından faydalaniyorsa bu durum açıklanmalıdır. Eğer bir idare ikinci veya daha sonraki raporlama dönemlerinde paragraf 93 ve 94'teki geçici hükümlerin avantajlarını kullanıyorsa bu durumda daha önceki dönemde varlık veya varlık grubunun detayları muhasebeleştirilmez, ancak bu durumun da açıklanması gerekmektedir.
101. Daha önce IPSAS17'yi uygulayan idareler için; takas işlemleri durumunda maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesini gösteren paragraf 36-38'in şartları yalnızca ileriye dönük olarak gelecek işlemlerine uygulanmalıdır.
102. Geçici hükümler idarelere maddi duran varlıklarını kayıt altına almaları için 5 yıllık bir zaman dilimi imkanı ve ortak ölçüm ile açıklamaların ilk uygulamadan önce olma imkanını sağlamaktadır. Daha önce IPSAS 17'yi uygulayan idareler 5 yıllık geçiş süresi avantajını kullanmaya devam edebilirler. Bu idareler paragraf 102'nin gerektirdiği açıklamaları yapmaya devam etmelidir.

EK-3 :Devlet Muhasebesi Standartları Zaman Çizelgesi

2007 yılında belirlenen Devlet Muhasebe Standartları (DMS):

DMS-1 Mali Raporların Sunulması

DMS-2 Nakit Akış Tablosu

DMS-3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

2008 yılında belirlenen Devlet Muhasebe Standartları (DMS):

DMS-4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri

DMS-5 Borçlanma Maliyetleri

DMS-6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar

2009 yılında belirlenen Devlet Muhasebe Standartları (DMS):

DMS-7 İştiraklerdeki Yatırımlar

DMS-8 Ortak Girişimlerdeki Paylar

2010 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları (DMS):

DMS-9 Döviz İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler

DMS-10 Hiperenflasyonlu Dönemlerde Mali Raporlama

DMS-11 İnşaat Sözleşmeleri

DMS-12 Stoklar

DMS-13 Finansal Kiralama

DMS-14 Raporlama Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylar

DMS-15 Mali Enstrümanlar

2011 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları (DMS):

DMS-16 Maddi Duran Varlıklar

DMS-17 Bölümsel Raporlama

DMS-18 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar

DMS-19 İlgili Bölüm Açıklamaları

DMS-20 Nakde Dönüşmeyen Varlıklarda Azalma

EK-4 : Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları Listesi

Hesap Kodu	Yardımcı 1	Yardımcı 2	Yardımcı 3	Yardımcı 4	HESAP GRUBU, HESAP VE YARDIMCI HESABIN ADI	Süresi (Yıl)	Oranı (Yüzde)
25					MADDİ DURAN VARLIKLAR		
251					YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI		
251	01				Boru Hatları	40	2,50
251	02				Enerji Nakil Hatları	40	2,50
251	03				Su İsale Hatları	40	2,50
251	04				Kanalizasyon Hatları	40	2,50
251	05				Tüneller	40	2,50
251	06				Köprü ve Geçitler		
251	06	01			Köprüler	20	5
251	06	02			Alt Geçitler	20	5
251	06	03			Üst Geçitler	20	5
251	07				Yollar	20	5
251	08				Sulama Kanalları	20	5
251	09				Baraj ve Göletler	40	2,50
251	10				Hava Meydanları	20	5
251	11				Liman ve Rıhtımlar	20	5
251	12				İskeleler	20	5
251	13				Çekek Yerleri	20	5
251	14				Balıkçı Barınakları	20	5
251	15				Mendirekler ve Dalgakıranlar	20	5
251	16				Şamandıra, Dolfen ve Platformlar	20	5
251	17				Toplu Taşıma Hatları ve İstasyonları		
251	17	01			Demiryolu Hatları ve İstasyonları	40	2,50
251	17	02			Metro Hatları ve İstasyonları	40	2,50
251	17	03			Tramvay Hatları ve İstasyonları	20	5
251	17	04			Teleferik Hatları ve İstasyonları	20	5
251	17	05			Telesiyej Hatları ve İstasyonları	20	5
251	17	06			Yolcu Terminalleri (Otogar)	20	5
251	18				Park ve Bahçeler	20	5
251	19				Kuyular		
251	19	01			Su Kuyuları	20	5
251	19	02			Petrol Kuyuları	20	5
251	20				Duraklar	5	20
251	99				Diğer Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	20	5

Hesap Kodu	Yardımcı 1	Yardımcı 2	Yardımcı 3	Yardımcı 4	HESAP GRUBU, HESAP VE YARDIMCI HESABIN ADI	Süresi (Yıl)	Oranı (Yüzde)
252					BİNALAR HESABI		
252	01				İdare Binaları		
252	01	01			Hizmet Binaları	50	2
252	01	99			Diğer	50	2
252	02				Eğitim ve Öğretim Amaçlı Binalar		
252	02	01			Ana Okulları	50	2
252	02	02			İlköğretim Okulları	50	2
252	02	03			Orta Öğretim Okulları	50	2
252	02	04			Üniversite, Akademi, Enstitü ve Yüksek Okul Binaları	50	2
252	02	05			Mesleki Eğitim Merkezleri	50	2
252	02	99			Diğer	50	2
252	03				Sağlık Hizmeti Amaçlı Binalar		
252	03	01			Sağlık Evleri	50	2
252	03	02			Sağlık Ocakları	50	2
252	03	03			Dispanserler	50	2
252	03	04			Hastaneler	50	2
252	03	05			Laboratuvarlar	50	2
252	03	06			Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Merkezleri	50	2
252	03	07			Klinikler	50	2
252	03	08			Veteriner Klinikleri ve Hayvan Hastaneleri	50	2
252	03	99			Diğer	50	2
252	04				Sosyal ve Kültürel Amaçlı Binalar		
252	04	01			Yurt ve Pansiyonlar	50	2
252	04	02			Bakımevi ve Huzurevleri	50	2
252	04	03			Kreş ve Gündüz Bakımevleri	50	2
252	04	04			Misafirhaneler	50	2
252	04	05			Halk Eğitim Merkezi	50	2
252	04	06			Kurs Merkezleri	50	2
252	04	07			Kütüphaneler	50	2
252	04	08			Sinema, Tiyatro ve Opera vb. Salonları ve Stüdyoları	50	2
252	04	09			Sergi ve Fuar Alanları	50	2
252	04	10			Müzeler, Sanat Galerileri	50	2
252	04	11			İbadet Yerleri	50	2

Hesap Kodu	Yardımcı 1	Yardımcı 2	Yardımcı 3	Yardımcı 4	HESAP GRUBU, HESAP VE YARDIMCI HESABIN ADI	Süresi (Yıl)	Oranı (Yüzde)
252	04	12			Eğitim ve Dinlenme Binaları	50	2
252	04	13			Düğün, Tören ve Konferans Salonları	50	2
252	04	14			Hayvanat Bahçeleri	50	2
252	04	15			Hayvan Barınakları	50	2
252	04	99			Diğer	50	2
252	05				Spor Amaçlı Bina ve Tesisler		
252	05	01			Spor Sahaları	50	2
252	05	02			Spor Salonları	50	2
252	05	03			Stadyumlar	50	2
252	05	04			Kortlar	50	2
252	05	05			Yarış Pistleri	50	2
252	05	06			Hipodromlar	50	2
252	05	99			Diğer	50	2
252	06				Turizm ve Dinlenme Amaçlı Bina ve Tesisler		
252	06	01			Turizm Kompleksi	50	2
252	06	02			Oteller	50	2
252	06	03			Tatil Köyleri	50	2
252	06	04			Moteller	50	2
252	06	05			Pansiyonlar	50	2
252	06	06			Kültür ve Eğlence Merkezleri	50	2
252	06	07			Kamping ve Günöbirlik Alanları	50	2
252	06	08			İçmece ve Kaplıca Tesisleri	50	2
252	06	99			Diğer	50	2
252	07				Konutlar		
252	07	01			Kamu Konutları	50	2
252	07	99			Diğer	50	2
252	08				Tutukevi, Cezaevi ve İslahevleri		
252	08	01			Cezaevleri	50	2
252	08	02			İslahevleri	50	2
252	08	03			Madde Bağımlıları İslah Merkezleri	50	2
252	08	04			Tutukevleri	50	2
252	08	99			Diğer	50	2
252	09				Ticaret Amaçlı Binalar		
252	09	01			Alışveriş ve İş Merkezleri	50	2
252	09	02			Büyük ve Çok Katlı Mağazalar	50	2

Hesap Kodu	Yardımcı 1	Yardımcı 2	Yardımcı 3	Yardımcı 4	HESAP GRUBU, HESAP VE YARDIMCI HESABIN ADI	Süresi (Yıl)	Oranı (Yüzde)
252	09	03			Market ve Süpermarketler	50	2
252	09	04			Restoranlar, Lokantalar	50	2
252	09	05			Dükkan ve İşyeri	50	2
252	09	99			Diğer	50	2
252	10				Depolama Amaçlı Binalar		
252	10	01			Hangarlar, Antrepolar, Silolar ve Depolar	50	2
252	10	99			Diğer	50	2
252	11				Tarihi Yapılar		
252	11	01			Saraylar	Tabi Değil	
252	11	02			Köşkler, Kasırlar	Tabi Değil	
252	11	03			Medreseler ve Külliyyeler	Tabi Değil	
252	11	99			Diğer	Tabi Değil	
252	99				Diğer Binalar	50	2
253					TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI		
253	01				Tesisler Grubu		
253	01	01			Sanayi ve Üretim Tesisleri	20	5
253	01	01	01		Fabrikalar	20	5
253	01	01	02		Atölyeler	20	5
253	01	01	03		İmalathaneler	20	5
253	01	01	04		Tersaneler	20	5
253	01	01	99		Diğer Sanayi ve Üretim Tesisleri	20	5
253	01	99			Diğer Tesisler	20	5
253	02				Makineler ve Aletler		
253	02	01			Tarım ve Ormancılık Makineleri ve Aletleri	5	20
253	02	02			İnşaat Makineleri ve Aletleri	5	20
253	02	03			Atölye Makineleri ve Aletleri	5	20
253	02	04			İş Makineleri ve Aletleri	5	20
253	02	05			Güç Elektroniği ve Basınçlı Makineler ile Aletleri	5	20
253	02	06			Posta Makineleri	5	20
253	02	07			Paketleme Makineleri	5	20
253	02	08			Etiketleme Makineleri	5	20
253	02	09			Ayırma, Sınıflandırma Makineleri	5	20

Hesap Kodu	Yardımcı 1	Yardımcı 2	Yardımcı 3	Yardımcı 4	HESAP GRUBU, HESAP VE YARDIMCI HESABIN ADI	Süresi (Yıl)	Oranı (Yüzde)
253	02	10			Matbaacılıkta Kullanılan Makine ve Aletler	5	20
253	03				Cihazlar ve Aletler		
253	03	01			Yıkama, Temizleme ve Ütüleme Cihaz ve Araçları	5	20
253	03	02			Beslenme, Gıda ve Mutfak Cihaz ve Aletleri	5	20
253	03	03			Kurtarma Amaçlı Cihaz ve Aletler	5	20
253	03	04			Ölçüm, Tartı, Çizim Cihazları ve Aletleri	5	20
253	03	05			Tıbbi ve Biyolojik Amaçlı Kullanılan Cihazlar ve Aletler	5	20
253	03	06			Araştırma ve Üretim Amaçlı Cihazları ve Aletleri	5	20
253	03	07			Müzik Aletleri ve Aksesuarları	5	20
253	03	08			Spor Amaçlı Kullanılan Cihaz ve Aletler	5	20
254					TAŞITLAR HESABI		
254	01				Karayolu Taşıtları		
254	01	01			Otomobiller	10	10
254	01	02			Yolcu Taşıma Araçları	10	10
254	01	03			Yük Taşıma Araçları	10	10
254	01	04			Arazi Taşıtları	10	10
254	01	05			Özel Amaçlı Taşıtlar	10	10
254	01	06			Mopet ve Motosikletler	10	10
254	01	07			Motorsuz Kara Araçları	10	10
254	02				Su ve Deniz Taşıtları		
254	02	01			Gemiler	10	10
254	02	02			Tankerler	10	10
254	02	03			Deniz Altılar	10	10
254	02	04			Römorkörler ve İtici Gemiler	10	10
254	02	05			Yüzer Yapılar	10	10
254	02	06			Tekneler	10	10
254	02	07			Botlar	10	10
254	02	08			Yelkenliler	10	10
254	02	09			Kanolar ve Kayıklar	10	10
254	02	10			Yatlar ve Kotralar	10	10
254	02	11			Sandallar ve Sallar	10	10

Hesap Kodu	Yardımcı 1	Yardımcı 2	Yardımcı 3	Yardımcı 4	HESAP GRUBU, HESAP VE YARDIMCI HESABIN ADI	Süresi (Yıl)	Oranı (Yüzde)
254	03				Hava Taşıtları		
254	03	01			Motorlu Hava Taşıtları	10	10
254	03	02			Motorsuz Hava Taşıtları	10	10
254	03	03			Uzay Araçları	10	10
254	04				Demiryolu ve Tramvay Taşıtları		
254	04	01			Lokomotifler ve Elektrikli Trolleybüsler	10	10
254	04	02			Demiryolu ve Tramvay Araçları	10	10
255					DEMİRBAŞLAR		
255	01				Döşeme ve Mefruşat		
255	01	01			Döşeme Demirbaşları	4	25
255	01	02			Temsil ve Tören Demirbaşları	4	25
255	01	03			Koruyucu Giysi ve Malzemeler	4	25
255	01	04			Seyahat, Muhafaza ve Taşıma Amaçlı Demirbaş Niteliğindeki Taşınırlar	4	25
255	01	05			Hastanede Kullanılan Demirbaş Niteliğindeki Taşınırlar	4	25
255	02				Büro Makineleri		
255	02	01			Bilgisayarlar ve Sunucular	5	20
255	02	02			Bilgisayar Çevre Birimleri	5	20
255	02	03			Teksir ve Çoğaltma Makineleri	5	20
255	02	04			Haberleşme Cihazları	5	20
255	02	05			Ses, Görüntü ve Sunum Cihazları	5	20
255	02	06			Aydınlatma Cihazları	5	20
255	02	99			Diğer Büro Makineleri ve Aletleri	5	20
255	03				Mobilyalar		
255	03	01			Büro Mobilyaları	5	20
255	03	02			Misafirhane, Konaklama ve Barınma Amaçlı Mobilyalar	5	20
255	03	03			Kafeterya ve Yemekhane Mobilyaları	5	20
255	03	04			Bebek ve Çocuk Mobilyası ve Aksesuarları	5	20
255	03	05			Seminer ve Sunum Amaçlı Ürünler	5	20
255	04				Beslenme, Gıda ve Mutfak Demirbaşları		
255	04	01			Yemek Hazırlama Ekipmanları	1	100

Hesap Kodu	Yardımcı 1	Yardımcı 2	Yardımcı 3	Yardımcı 4	HESAP GRUBU, HESAP VE YARDIMCI HESABIN ADI	Süresi (Yıl)	Oranı (Yüzde)
255	05				Canlı Demirbaşlar		
255	05	01			Çiftlik Hayvanları	1	100
255	05	02			Hizmet Amaçlı Hayvanlar	1	100
255	05	03			Gösteri Amaçlı Hayvanlar	1	100
255	05	04			Koruma Altına Alınan Hayvanlar	1	100
255	06				Tarihi ve Sanat Değeri Olan Demirbaşlar		
255	06	01			Etnografik Eserler	Tabi Değil	
255	06	02			Arkeolojik Eserler	Tabi Değil	
255	06	03			Geleneksel Türk Süslemeleri	Tabi Değil	
255	06	04			Güzel Sanat Eserleri	Tabi Değil	
255	06	05			Kitap, Belge, El Yazmaları ve Nadir Eserler	Tabi Değil	
255	06	06			Para, Pul, Sikke ve Madalyonlar	Tabi Değil	
255	06	07			Tabletler	Tabi Değil	
255	06	08			Mühür ve Mühür Baskıları	Tabi Değil	
255	06	09			Arşiv Vesikaları	Tabi Değil	
255	06	10			Fosiller	Tabi Değil	
255	07				Kütüphane Demirbaşları		
255	07	01			Kütüphane Mobilyaları	Tabi Değil	
255	07	02			Basılı Yayınlar	Tabi Değil	
255	07	03			Görsel ve İşitsel Kaynaklar	Tabi Değil	
255	07	04			Bilgi Saklama Üniteleri	5	20
255	08				Eğitim Demirbaşları		
255	08	01			Eğitim Mobilyaları ve Donanımları	5	20
255	08	02			Öğrenmeyi Kolaylaştırıcı Ekipmanlar	5	20
255	08	03			Derslik Süslemeleri	5	20
255	08	04			Okul Bahçesi ve Oyun Demirbaşları	5	20
255	09				Spor Amaçlı Kullanılan Demirbaşlar		
255	09	01			Doğa Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar	5	20
255	09	02			Salon Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar	5	20
255	09	03			Saha Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar	5	20
255	09	99			Diğer Spor Amaçlı Kullanılan Demirbaşlar	5	20

Hesap Kodu	Yardımcı 1	Yardımcı 2	Yardımcı 3	Yardımcı 4	HESAP GRUBU, HESAP VE YARDIMCI HESABIN ADI	Süresi (Yıl)	Oranı (Yüzde)
255	10				Güvenlik, Kontrol ve Tedbir Amaçlı Demirbaşlar		
255	10	01			Güvenlik ve Korunma Amaçlı Araçlar	1	100
255	10	02			Kontrol ve Güvenlik Sistemleri	1	100
255	10	03			Yangın Söndürme ve Tedbir Cihaz ve Araçları	1	100
255	11				Demirbaş Niteliğindeki Süs Eşyaları		
255	11	01			Vitrinde Sergilenen Süs Eşyaları	1	100
255	11	02			Duvarda Sergilenen Süs Eşyaları	1	100
255	11	03			Masa ve Sehpalarda Sergilenen Süs Eşyaları	1	100
255	12				Kullanımda Olan Demirbaş Niteliğinde Eşyalar		
255	12	01			Yemek, Servis ve Çatal-Bıçak Takımları	1	100
255	12	02			Büro Malzemeleri	1	100
255	99				Diğer Demirbaşlar		
255	99	01			Seyyar Kulübe, Kabin, Büfe ve Kafesler	5	20
255	99	02			Seyyar Tanklar ve Tüpler	5	20
255	99	03			Sergileme ve Tanıtım Amaçlı Taşınır	1	100
256					DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI		
256	01				Orta Malları ve Genel Hizmet Alanları	1	100
256	02				Ormanlar	Tabi Değil	
256	03				Maden Ocakları	Tabi Değil	
256	04				Sınırlı Aynı Haklar	1	100
256	99				Diğer Maddi Duran Varlıklar	1	100
26					MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		
260					HAKLAR HESABI		
260	01				Bilgisayar Yazılımları	1	100
260	02				Harita, Plan ve Projeler		
260	02	01			Haritalar	1	100
260	02	02			Plan ve Projeler	1	100

Hesap Kodu	Yardımcı 1	Yardımcı 2	Yardımcı 3	Yardımcı 4	HESAP GRUBU, HESAP VE YARDIMCI HESABIN ADI	Süresi (Yıl)	Oranı (Yüzde)
260	03				Lisanslar	1	100
260	04				Patentler	1	100
260	99				Diğer Haklar	1	100
263					ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	1	100
264					ÖZEL MALİYETLER HESABI	1	100
267					DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	1	100
27					ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR		
271					ARAMA GİDERLERİ HESABI	1	100
277					DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR HESABI	1	100

EK-5 : Muhasebeleştirme Belgeleri ve Taşınır İşlem Fişi

ÖDEME EMRİ BELGESİ

Muhasebe Birimi Kodu																					
Muhasebe Birimi Adı																					
Kurum-Birim Kodu	1	2	Birim	Yevmiyenin				Bütçe Yılı					İlgisinin	Adı, Soyadı							
								Tarihi						T.C./ Vergi Kimlik No							
Kurum Adı														Banka Şube Adı							
Birim Adı														Banka Hesap Numarası							
														Bağlı Olduğu Vergi Dairesi							
Hesap No	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans Kodu	Ekonomik / Hesap Ayrıntı Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	Borç		Alacak					
														YTL	YKr	YTL	YKr				
														Toplam:							

Yukarıda yazılı Bütçe Gideri tahakkuk ettirilmiştir. Ödenmesi / Mahsubu gerekir.

Ödeme Emri Belgesi No.	Bütçe Gideri Tahakkuk Toplamı		Özel Gider İndirimi Toplamı		Kesinti Toplamı		Ödenmesi Gereken		Çek / Gönderme Emri No. / / 20..... Düzenleyen * Adı, Soyadı	
	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr			
TETKİK EDEN											
Memur	Şef		Muhasebe Yetkilisi Yrd.							AÇIKLAMA VE EKLER	
ÖDEMEYE ESAS BELGENİN											
Türü	Tarihi	No.su	Tutar								
			YTL	YKr							
Vize / Kontrol Edilmiştir / / 20				Uygundur / / 20				Ödeyiniz / Mahsup Ediniz / / 20			
Mali Kontrol Yetkilisi Adı, Soyadı				Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı				Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı			
Yalnız : aldım.											

(*) Gerçekleştirme görevlileri arasından harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ

Muhasebe Birimi Kodu																								
Muhasebe Birimi Adı				Bütçe Yılı																				
Kurum-Birim Kodu		1	2	Birim	Yevmiyenin				Tarihi															
Kurum Adı																								
Birim Adı																								
Hesap No.		Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans. Kodu	Ekonomik / Hesap Ayrıntı Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı					
		1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	Borç		Alacak							
															YTL	YKr	YTL	YKr						

ÖZET

YARGIÇOĞLU, Zeynep Ufku, Devlet Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Karşılaştırılması, Yüksek Lisans, Ankara, 2010

Kamu harcamaları ülke ekonomilerinde göz ardı edilemeyecek derecede etkin rol oynamaktadır. Devlet kamu görevlerini ve hizmetlerini yerine getirmek için kanunlara uygun şekilde giderler yapmakta ve bu giderleri de karşılamak amacıyla kanunlarına dayanılarak gelirler toplamaktadır. Bu nedenle ticari işletmeler gibi devletin de mali nitelikteki tüm işlemlerinin kayıt altına alınması, raporlanması ve değerlendirilmesi gerekmektedir. İhtiyaçlara uygun, karşılaştırılabilir raporlar üretebilen, etkin bir muhasebe sistemi standartlara uygun olmalıdır.

Ülkemizde devlet muhasebe sisteminde verimlilik ve etkinliği sağlamaya yönelik uygulamanın ilk adımları 5018 sayılı Kanun'la birlikte atılmıştır. Tahakkuk esasıyla birlikte maddi duran varlıklar kayıt altına alınmaya başlanmış böylece elde edilen raporlar uluslararası standartlara uygun, karşılaştırılabilir ve güvenilir hale gelmiştir. Devlet muhasebesi mevzuat çalışmaları standartlar göz önünde bulundurularak yapılmış ve uygulanabilirlik gözetilerek hazırlanmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde; devlet muhasebesi hakkında genel bilgiler verilerek Türkiye'de tahakkuk esaslı devlet muhasebesine yön veren düzenlemeler anlatılmış ve devlet muhasebesine yön veren uluslararası düzenlemeler hakkında genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde; devlet muhasebe sisteminde maddi duran varlıklar ulusal düzenlemeler ve Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde anlatılarak devlet muhasebesi üzerine oluşturulan ulusal ve uluslararası standartlara değinilmiştir.

Üçüncü bölümde; devlet muhasebesinde maddi duran varlık hesaplarının muhasebeleştirilmesi anlatılarak TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile uyumu irdelenmiştir

Yapılan çalışmalar sonucunda devlet muhasebesinde maddi duran varlıkların ilgili düzenlemeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesinde amaç farklılığı, kapsam farklılığı gibi nedenlerle TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardında yer alan gerçeğe uygun değer, yararlı ömür, aktifleştirme, amortisman uygulaması, değer düşüklüğü gibi hükümlerinin paralellik göstermediği saptanmıştır.

Anahtar Sözcükler

1. Devlet Muhasebesi
2. Maddi Duran Varlıklar
3. Muhasebe Standartları
4. TMS-16

ABSTRACT

YARGIÇOĞLU, Zeynep Ufku, Accounting for tangible fixed assets in Government Accounting System and Comparison with TAS-16 Property, Plant and Equipment Standard, Master, Ankara, 2010

The public expenditures have a significant effective role in the economies of the countries, which cannot be disregarded. In order to provide public services and fulfill public duties the Government expend and collect revenues pursuant to their respective laws to be enough for expenditures. For this reason all financial transactions of the government must be recorded, reported and evaluated like a business. An effectively accounting system which can produce financial and comparable reports suitable for needs must be in consistency with standards.

In our country, the first steps of the application aimed at providing efficiency and productivity in public accounting system are taken with issuance of the Law No 5018. With accrual based accountancy system the Government started recording tangible fixed assets so the reports are in accordance with international standards, become comparable and reliable. Government accounting regulations are prepared considering standards and its applicability.

This study consists of three parts:

In the first part, is given general information about government accounting , are handled leading regulations to accrual based accounting and international regulations which are leading government accounting.

In the second part, tangible fixed assets are handled within the framework of national regulations and Turkish Accounting Standards,

national and international standards related with government accounting are explained.

In the third part, tangible fixed assets' accounting are explained and explicated its compliance with TAS-16 Property, Plant and Equipment Standard.

After this study, it is determined that the rules related fair value, useful life, recognizing a cost in the carrying amount, application of depreciation, impairment provisions located in TAS-16 Property, Plant and Equipment Standard are not parallel with the rules of accounting tangible fixed assets in government accountancy system within the framework of related regulations because of their purpose and scope diversity.

Key Words

1. Government Accounting
2. Property, Plant and Equipment
3. Accounting Standards
4. TAS-16